

MEMORIA DE ACTIVIDADES 2024

DIRECCIÓN GENERAL
DE TRIBUTOS

PRESENTACIÓN

DOCUMENTO PDF



GOBIERNO
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO

MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL
DE TRIBUTOS

TÍTULO: MEMORIA DE ACTIVIDADES 2024. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Elaboración y coordinación de contenidos: Dirección General de Tributos.
Subdirección General de Organización y de Gestión de Recursos.

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado:
<https://cpage.mpr.gob.es>

Edita:

© Vicepresidencia Primera del Gobierno
Ministerio de Hacienda
Secretaría General Técnica
Subdirección General de Documentación y Publicaciones
Centro de Publicaciones

PRESENTACIÓN

La Memoria de la Dirección General de Tributos (DGT) tiene por objeto reflejar las diversas actividades realizadas por este Centro Directivo en 2024 que se desarrollan en una triple vertiente: normativa, interpretativa e internacional.

Corresponde a la DGT la elaboración e informe de los numerosos proyectos normativos –tanto de rango legal como inferior– que incorporan medidas tributarias. Cabe destacar, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

Esta actividad en el ámbito normativo se acompaña de una extensa labor interpretativa a través de la contestación a las consultas tributarias presentadas por ciudadanos y empresas que tienen carácter vinculante para la Administración tributaria. De igual modo, ha sido muy intensa en este período la actividad de emisión de informes sobre la normativa tributaria dirigidos a distintos centros directivos del Ministerio de Hacienda (MHAC) y a otros órganos y entidades públicas.

La aparición de nuevos e importantes retos en el ámbito internacional conlleva la necesidad de atender la preparación y asistencia a los numerosos foros, reuniones y grupos de trabajo de tal naturaleza, sobre todo en el marco de la relación, cada vez más intensa, con la Unión Europea (UE) y con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) dando lugar a un ámbito de actividad de la DGT cada vez más importante.

En cuanto al compromiso de la Administración tributaria española en el ámbito institucional internacional, ha asumido el cargo de Presidenta del Grupo del Código de Conducta de fiscalidad empresarial «*Code of Conduct Group*» (*business taxation*) María José Garde Garde, Directora General de Tributos, por un periodo de dos años,

desde el 5 de febrero de 2023, de acuerdo con el nombramiento del Consejo de la UE (ECOFIN 110, de 3 de febrero de 2023).

También cabe señalar la participación significativa por parte de la DGT en la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF), con la finalidad de dar cumplimiento a la previsión constitucional, concretada en la letra e), del artículo 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, por la que se debe incorporar en los Presupuestos Generales del Estado «La estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». Asimismo, de acuerdo con el artículo 5.1.c) del Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, la DGT tiene asignada específicamente la competencia para la elaboración del PBF, tarea que lleva a cabo a través de un grupo de trabajo que dirige y coordina, con independencia de la aprobación o no de los Presupuestos Generales del Estado.

Todas estas actividades se desarrollan en un entorno de análisis y estudio que constituye, en definitiva, la aportación de este Centro Directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda (SEH) a la consecución de los objetivos fijados por el Gobierno en materia de política tributaria.

Adicionalmente, en el año 2024 se ha avanzado significativamente en la ejecución del «Proyecto BUC» (Base Unificada de Conocimiento), una iniciativa coordinada por la Inspección General del MHAC, en la que participan la DGT, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y la Agencia Tributaria, y cuyo objeto se centra en poner a disposición de la sociedad el resultado de la función interpretativa que se concreta en las consultas elaboradas por la DGT, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y, en su caso, las sentencias de los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, estructurando esta información en relación con los «preceptos normativos» sobre la base de la relación directa entre la norma y las disposiciones que amparan el desarrollo de las actuaciones en materia tributaria, completando la primera línea de relación con los contribuyentes que se recoge en el «INFORMA», gestionado por la Agencia Tributaria.

La labor extraordinaria desempeñada por el personal de esta Dirección General en el año 2024 evidencia el firme compromiso con el servicio público de todos y

cada uno de sus funcionarios cuyas actividades y principales tareas esta Memoria aspira a recoger.

Esta publicación se encuentra disponible en «Memorias e Informes» del canal de «Transparencia», en el apartado de «Gobierno abierto», del portal de Internet del MHAC, cuya dirección es www.hacienda.gob.es.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS

ACRÓNIMOS, SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEOI:	Intercambio Automático de Información (en inglés, <i>Automatic Exchange of Information</i>)
AGE:	Administración General del Estado
AT:	Asesoría Tributaria
BEPS:	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (en inglés, <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
BOE:	Boletín Oficial del Estado
BUC:	Base Unificada de Conocimiento
CAE:	Certificados de Ahorro Energético
CARF:	Marco de Información sobre Criptoactivos (en inglés, <i>Crypto-Asset Reporting Framework</i>)
CC:	Código Civil
CCAA:	Comunidades Autónomas
CDI:	Convenios para evitar la doble imposición
CFA:	Comité de Asuntos Fiscales (en inglés, <i>Committee on Fiscal Affairs</i>)
CSDCGT:	Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria
DA:	Disposición Adicional
DAC:	Directiva de Cooperación Administrativa (en inglés, <i>Directive on Administrative Cooperation</i>)
DANA:	Depresión Aislada en Niveles Altos
DCTR:	Reporte digital continuo de las distintas transacciones (en inglés, <i>digital continuous transaction reporting</i>)
DeFi:	Finanza descentralizada (en inglés, <i>decentralized finance</i>)
DEHU:	Dirección electrónica habilitada única
DGC:	Dirección General del Catastro
DGT:	Dirección General de Tributos
DGTAXUD:	Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (en inglés, <i>Directorate-General for Taxation and Customs Union</i>)

DT:	Disposición Transitoria
ECOFIN:	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (del inglés, <i>Economic and Financial Affairs Council</i>)
EELL:	Entidades Locales
EEUU:	Estados Unidos de América
EPC:	Comité de Política Económica (en inglés, <i>Economic Policy Committee</i>)
EPOC:	Comité de Política Ambiental (en inglés, <i>Environment Policy Committee</i>)
EUSPA:	Agencia de la Unión Europea para el Programa Espacial (en inglés, <i>European Union Space Programme Agency</i>)
FASTER:	<i>Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes</i> (siglas en inglés)
FEMP:	Federación Española de Municipios y Provincias
FHTP:	Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales (en inglés, <i>Forum of Harmful Tax Practices</i>)
FTA:	Foro de Administraciones Fiscales (en inglés, <i>Forum on Tax Administration</i>)
GDPR:	Reglamento General de Protección de Datos (en inglés, <i>General Data Protection Regulation</i>)
GloBE:	<i>Global Anti-Base Erosión</i> (siglas en inglés)
HVO:	Aceite Vegetal Hidrogenado (en inglés, <i>Hydrogenated Vegetable Oil</i>)
IAE:	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO:	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
I+D+i:	Investigación, Desarrollo e innovación
IDSD:	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IEE:	Impuesto Especial sobre la Electricidad
IEEPNR:	Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales

IFCMA:	Foro Inclusivo para Enfoques de Mitigación de Carbono (en inglés, <i>Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches</i>)
IH:	Impuesto sobre Hidrocarburos
IIEE:	Impuestos especiales
IIVTNU:	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
ISD:	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITEG:	Grupo de Expertos sobre Fiscalidad Indirecta (en inglés, <i>Indirect Tax Expert Group</i>)
ITPAJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM:	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JCVEBPH:	Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español
JMTEE:	Reuniones conjuntas de Expertos en Impuestos y Medio Ambiente (en inglés, <i>Joint Meetings of Tax and Environment Experts</i>)
LGT:	Ley General Tributaria
LIDSD:	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
LIE:	Ley de Impuestos Especiales
LIMV:	Ley por la que se establece el ingreso mínimo vital
LIP:	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS:	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD:	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LPGE:	Ley de Presupuestos Generales del Estado

MAP:	Procedimiento amistoso (en inglés, <i>Mutual Agreement Procedure</i>)
MCITDRC:	Convenio Multilateral sobre la Comisión Internacional de Resolución de Litigios Fiscales (en inglés, <i>Multilateral Convention on the International Tax Dispute Resolution Commission</i>)
MCOCDE:	Modelo de Convenio de la OCDE
MHAC:	Ministerio de Hacienda
MLI BEPS:	Instrumento Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en inglés, <i>Multilateral Instrument to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting</i>)
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU:	Organización de las Naciones Unidas
PBF:	Presupuesto de Beneficios Fiscales
PIB:	Producto Interior Bruto
PROCAMIS:	Procedimientos amistosos
PRTR:	Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia
RIB:	Reserva para inversiones en las Illes Balears
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
SEH:	Secretaría de Estado de Hacienda
S. G.:	Subdirección General
SGFAL:	Secretaría General de Financiación Autonómica y Local
SMI:	Salario Mínimo Interprofesional
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC:	Tribunal Económico Administrativo Central
TFDE:	Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (en inglés, <i>Task Force on Digital Economy</i>)
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLITPAJD:	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLRHL:	Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TS:	Tribunal Supremo
U. A.:	Unidad de Apoyo
UE:	Unión Europea
WP:	Grupo de trabajo (en inglés, <i>Working Party</i>)

CONTENIDO

	<u>Página</u>
I. ESTRUCTURA ORGÁNICA Y FUNCIONES	1
I.1. ORGANIGRAMA	7
I.2. CONSEJO DE DIRECCIÓN	9
II. ACTIVIDADES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	11
II.1. ÁREA NORMATIVA	13
II.1.1. Actividad normativa	13
II.1.1.1. Leyes	14
II.1.1.2. Reales decretos-leyes	16
II.1.1.3. Reales decretos	20
II.1.1.4. Órdenes ministeriales	20
II.1.2. Convenios internacionales	24
II.1.3. Otros acuerdos	26
II.2. ÁREA INTERPRETATIVA	31
II.2.1. Consultas tributarias	31
II.2.2. Informes	91
II.2.3. Síntesis de la actividad interpretativa	92
II.3. ACTUACIONES EN APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO	93
II.3.1. Expedientes tramitados	93
II.3.2. Tramitación de procedimientos amistosos	93
II.3.3. Tramitación de procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria	95
II.3.4. Colaboración en actuaciones de auxilio judicial	95
II.4. OTRAS ACTUACIONES	99
II.4.1. Publicaciones	99

II.4.2. Asistencia a grupos de trabajo, reuniones, cursos, comisiones y conferencias	101
II.5. COLABORACIÓN CON ORGANISMOS E INSTITUCIONES INTERNACIONALES	111
II.5.1. Unión Europea	111
II.5.1.1. Grupos de trabajo	111
II.5.1.2. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia	114
II.5.2. OCDE	115
II.5.2.1. Grupos de trabajo	115
II.5.2.2. Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales	118
II.5.3. G20	119
II.5.4. ONU	119
III. RECURSOS HUMANOS	121
IV. RECURSOS MATERIALES	127
IV.1. PRESUPUESTO	129
IV.2. ÁREA T.I.C.	131
IV.3. EDIFICIO	133
V. SEDE ELECTRÓNICA - SERVICIOS ELECTRÓNICOS	137
VI. BASES DE DATOS	141

ÍNDICE DE CUADROS

<u>Cuadro</u>	<u>Página</u>
I. Participación en la elaboración de disposiciones de rango legal e inferior	13
II. Convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por España	25
III. Convenios multilaterales notificados por España	26
IV. Número de consultas notificadas	90
V. Número de informes emitidos	91
VI. Expedientes tramitados	93
VII. Procedimientos amistosos 2024	94
VIII. Procedimientos amistosos 2019-2024	94
IX. Reuniones nacionales e internacionales	107
X. Reuniones presenciales y por videoconferencia	108
XI. Personal de la DGT	123
XII. DGT. Presupuesto de gastos	129
XIII. Ejecución presupuestaria	129

ÍNDICE DE GRÁFICOS

<u>Gráfico</u>	<u>Página</u>
I. Número de consultas notificadas	90
II. Número de informes emitidos	92
III. Asistencia a reuniones presenciales y por videoconferencia, nacionales e internacionales	109
IV. Efectivos existentes en la DGT	124
V. Edad media del personal	124
VI. Distribución de efectivos por sexo	125

I. ESTRUCTURA ORGÁNICA Y FUNCIONES

En fecha 20 de noviembre de 2023, mediante el Real Decreto 829/2023, por el que se reestructura los Departamentos ministeriales, y tras la redacción dada por el Real Decreto 1230/2023, de 29 de diciembre (BOE de 29 de diciembre) se crea el Ministerio para la Transformación Digital y de la Función Pública, permaneciendo la Administración tributaria en el ahora denominado Ministerio de Hacienda. La estructura orgánica del Ministerio, en el período a que se refiere esta Memoria, deriva de lo establecido en el Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda (BOE de 28 de febrero).

De acuerdo con el mencionado Real Decreto 1230/2023, el MHAC es el departamento de la Administración General del Estado (AGE) encargado de la propuesta y ejecución de la política del Gobierno en materia de hacienda pública, de presupuestos y de gastos, además del resto de competencias y atribuciones que le confiere el ordenamiento jurídico.

Igualmente es competencia de este Ministerio la aplicación y gestión de los sistemas de financiación autonómica y local y la provisión de información sobre la actividad económico-financiera de las distintas administraciones públicas, así como la estrategia, coordinación y normativa en materia de contratación pública.

Las atribuciones que legalmente corresponden al MHAC en materia de hacienda pública se ejercen, entre otros, a través de la SEH, en la que se integra la DGT, a la que, de conformidad con el artículo 5 del citado Real Decreto 206/2024, corresponde las siguientes competencias:

- a) El análisis y diseño de la política global de ingresos públicos, en lo relativo al sistema tributario.
- b) La propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del Ministerio de Hacienda, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas.
- c) El estudio de las cuestiones relativas a la recaudación y de los efectos económicos de los distintos tributos y la propuesta de las correspondientes medidas de política fiscal, así como la elaboración del presupuesto de beneficios fiscales.

- d) La negociación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, las concernientes a la normativa tributaria contenida en los tratados internacionales y los trabajos relativos a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y a la Unión Europea en el ámbito tributario.
- e) El estudio y preparación de las medidas referentes a convenios fiscales internacionales y acuerdos fiscales especiales, en coordinación con otros órganos de la Administración, y las actuaciones de apoyo relativas a las relaciones con la Unión Europea y otros organismos internacionales de los que España sea parte.
- f) La realización de las tareas exigidas por la política de armonización fiscal en la Unión Europea.
- g) La coordinación de las actuaciones de impulso de la adaptación digital de la Dirección General y la gestión de los servicios generales de régimen interior, de los recursos humanos y materiales, así como la gestión del presupuesto del órgano directivo.

La DGT está integrada por las siguientes subdirecciones generales que ejercen las siguientes competencias:

- a) La Subdirección General de **Política Tributaria**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos b), c) y d) del apartado 1.
- b) La Subdirección General de **Tributos**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a) y b) del apartado 1, en materia de normativa tributaria general o en los tributos que no sean competencia exclusiva de otra Subdirección General.
- c) La Subdirección General de **Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, en todo lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- d) La Subdirección General de **Impuestos sobre las Personas Jurídicas**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, en todo lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades y a los regímenes fiscales de cooperativas, de las entidades sin fines lucrativos y de las sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.
- e) La Subdirección General de **Impuestos sobre el Consumo**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, en lo que se

refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo preceptuado en la disposición adicional décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, con la excepción de los gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco y sobre carburantes y combustibles petrolíferos.

- f) La Subdirección General de **Tributación de las Operaciones Financieras**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, referidas a operaciones financieras y de seguro, instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones.
- g) La Subdirección General de **Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, en lo que se refiere a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, tributos sobre el juego, tasas, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario propias del Ministerio y precios públicos, así como con relación a las tasas de corresponsabilidad y otros tributos de análogo tipo de la Unión Europea y a los aranceles de funcionarios públicos.
- h) La Subdirección General de **Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1, en relación con estos impuestos, con el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, con el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, sin perjuicio de lo preceptuado en la mencionada disposición adicional décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, y con los gravámenes complementarios citados en el párrafo e) de este apartado, así como las de coordinación de las funciones que correspondan a la Dirección General de Tributos en materia de imposición medioambiental.
- i) La Subdirección General de **Fiscalidad Internacional**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a) y b) del apartado 1, en relación con la tributación

de no residentes y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y en los párrafos d), e) y f) del apartado 1.

j) La Subdirección General de **Tributos Locales**, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 en relación con estos tributos.

k) La Subdirección General de **Organización y Gestión de Recursos**, que ejercerá las funciones contenidas en el párrafo g) del apartado 1.

Dependiente de la Dirección General, existe una **Unidad de Apoyo** en la que, además del personal técnico y auxiliar, existen dos **Asesorías Tributarias** que ofrecen asesoramiento especializado en materia de tributos internos y tributación internacional respectivamente.

Asimismo, depende de la DGT la **Junta Consultiva de Régimen Fiscal de Cooperativas**.

I.1. ORGANIGRAMA



I.2. CONSEJO DE DIRECCIÓN

Directora General

María José Garde Garde

S. G. de Política Tributaria

Jorge A. Ferreras Gutierrez

S. G. de Tributos

Carlos Gómez Jiménez

S. G. de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Manuel A. de Miguel Monterrubio

S. G. de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

Natalia Jaquotot Garre

S. G. de Impuestos sobre el Consumo

Ricardo Álvarez Arroyo

S. G. de Tributación de las Operaciones Financieras

Irene de Arriba García

S. G. de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Luis Javier Romero Hinos

S. G. de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente

M^a Isabel López Rodríguez

S. G. de Fiscalidad Internacional

Elena de las Morenas Ferrándiz

S. G. de Tributos Locales

Óscar del Amo Galán

S. G. de Organización y Gestión de Recursos

Angel M. Álvarez Capón

U. A. Asesoría Tributaria 1

Juan José Fernández Sánchez

U. A. Asesoría Tributaria 2

Carlos Hernández Hidalgo

II. ACTIVIDADES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Los diversos trabajos y actividades de la DGT pueden desglosarse en tres grandes áreas: normativa, interpretativa, mediante la emisión de consultas vinculantes e informes sobre materias tributarias dirigidos a otros órganos de la administración pública, y las actuaciones en el ámbito de la fiscalidad internacional.

II.1. ÁREA NORMATIVA

Corresponde a la DGT el análisis y diseño de la política global de ingresos públicos –en lo relativo al sistema tributario–, la propuesta y elaboración de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del MHAC, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos necesarios para el cumplimiento de estas tareas, todo ello sin perjuicio de las competencias que, en el ámbito tributario, están cedidas, total o parcialmente, a las Comunidades Autónomas (CCAA) y Entidades Locales (EELL). El desarrollo de estas funciones y tareas ocupa una parte sustancial de las actividades de la DGT.

II.1.1. Actividad normativa

Los datos numéricos de la actividad normativa de la DGT se muestran en el siguiente cuadro I, distinguiendo las disposiciones de rango legal (leyes orgánicas, leyes, reales decretos-leyes y reales decretos) de otras normas de inferior rango (órdenes ministeriales).

Cuadro I
Participación en la elaboración de
disposiciones de rango legal e inferior

Disposiciones	Número
Rango legal	7
Rango inferior a Ley	10
TOTAL	17

A lo largo de este ejercicio se han aprobado numerosas disposiciones, entre las que cabe destacar las principales normas con contenido tributario que se expone en la siguiente relación detallada y comentada.

II.1.1.1. Leyes

- 1. Ley 7/2024**, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (BOE de 21 de diciembre).

En primer lugar, esta ley establece normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean coherentes con el Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo de la OCDE en 2021, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo. En este sentido, la ley traspone la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Se modifican asimismo los artículos 15, 25, 29, 30 bis, disposición adicional y la disposición transitoria 16 y se añade una disposición adicional 15 y disposición transitoria 44 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Por otra parte, a través de esta Ley, se introducen una serie de modificaciones en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), destacando los siguientes aspectos:

- a) **Ultimación del Depósito Distinto del Aduanero.** Modificación del artículo 19.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LIVA). Se establece en relación con las gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante, que la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero se entenderá realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH) correspondiente y que estará obligado a liquidar el IVA por la operación asimilada a la importación, o por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto.

- b) Garantía del ingreso del IVA (nuevo apartado undécimo del anexo de la LIVA). El último depositante de las gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante que se extraigan del depósito fiscal, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos productos, estará obligado a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente de dichos bienes. La garantía no será aplicable cuando se tenga reconocida la condición de operador económico autorizado o la de operador confiable.
- c) Período impositivo mensual (nuevo número 5.º al apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; en adelante, RIVA). El período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes.

Asimismo, se modifica el apartado Dos.1.1.º letra c) del artículo 91 de la LIVA, respecto al tipo impositivo de la leche fermentada que será del 4%, con efectos desde el día 22 de diciembre de 2024.

Respecto al Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, el artículo 64 de esta ley define el ámbito objetivo, que estará constituido por los líquidos para cigarrillos electrónicos, las bolsas de nicotina, y otros productos de nicotina distintos de los comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, cuando no tengan la consideración de medicamentos, concretando en apartados sucesivos los conceptos comprendidos en dicho ámbito. En cuanto a la base imponible, estará constituida por el volumen, expresado en mililitros, para líquidos para cigarrillos electrónicos y por el peso del contenido del producto, expresado en gramos, para las bolsas de nicotina y para los otros productos de nicotina.

Finalmente la disposición final novena crea, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024, el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Es un tributo de naturaleza directa que grava el margen de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito derivado de la actividad que desarrollen en territorio español. Todo ello, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

II.1.1.2. Reales decretos-leyes

- 1. Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social** ([BOE](#) de 27 de junio).

El artículo 1 de este Real Decreto-ley recoge el tipo de gravamen del IVA aplicable temporalmente a alimentos básicos incluido el aceite de oliva. Mientras que el artículo 2 modifica el artículo 91.Dos.1.1.º de la LIVA, con efectos desde el 1 de enero de 2025, incluyendo el aceite de oliva de manera permanente como alimento básico al 4%.

Mientras que, en su artículo 5, establece la prórroga para 2024 de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) para la isla de La Palma establecidos por el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

- 2. Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024** ([BOE](#) de 6 de noviembre).

Este Real Decreto-ley contempla para las actividades agrarias una reducción de los índices de rendimiento neto a los que se refiere la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con las explotaciones y actividades agrarias realizadas en la zona afectada.

Por otra parte, en su artículo 12, establece la exención de la cuota del IBI correspondiente al ejercicio 2024 a favor de los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales, situados en los municipios citados en el anexo de este Real Decreto-ley, y que hayan resultado dañados como consecuencia directa de la DANA, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas que

constituyan siniestros cuya cobertura no resulte posible mediante fórmula alguna de aseguramiento público o privado. Asimismo, se concede una reducción en el IAE correspondiente al ejercicio 2024 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad, situados en los municipios citados, hayan sido dañados como consecuencia directa de la DANA, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad. La reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto, sin perjuicio de considerar, cuando la gravedad de los daños producidos dé origen a ello, el supuesto de cese en el ejercicio de aquélla, que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2023.

3. Real Decreto-ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE de 12 de noviembre).

A través de este Real Decreto-ley se prevé la aplicación de una reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes a favor de las personas que desarrollen su actividad económica en la zona afectada cuando estuvieran acogidos al régimen especial simplificado del IVA.

También se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. En concreto, se establece que la renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva para el ejercicio 2024 en el plazo extraordinario señalado anteriormente, no impedirá volver a determinar con arreglo a dicho método el rendimiento de la actividad económica en 2025 o 2026.

Mientras que, en su artículo 10, establece que la suspensión de los plazos de presentación e ingreso y de cómputo de la duración máxima de los procedimientos regulados en el artículo 8 del Real Decreto-ley 6/2024 resultan de aplicación para todos los obligados tributarios cuyo domicilio fiscal o su establecimiento de explotación o bienes inmuebles afectados a su actividad estuvieran ubicados en cualquiera de los municipios relacionados en el anexo de dicho Real Decreto-ley 6/2024, en relación con los tributos y obligaciones

tributarias cuyas actuaciones, trámites y procedimientos que sean realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las EELL, siempre que se rijan, bien por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), y sus reglamentos de desarrollo, o bien por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

Asimismo, la disposición final octava, en su apartado cinco da nueva redacción al apartado 1 del artículo 12 del Real Decreto-ley 6/2024, con el fin de eliminar el requisito de que los daños sufridos o las pérdidas en las producciones agrícolas y ganadera constituyan siniestros cuya cobertura no resulte posible mediante fórmula alguna de aseguramiento público o privado a los efectos de la aplicación de la exención en la cuota del IBI para el ejercicio 2024.

4. Real Decreto-ley 8/2024, de 28 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el marco del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 ([BOE](#) de 29 de noviembre).

El Artículo 45 de este Real Decreto-ley se concreta el régimen de «Concesión directa de subvenciones para estudiantes afectados por la DANA», estableciendo en el apartado 10 la consideración de las ayudas en los siguientes términos: «A las ayudas previstas en este artículo les resultará de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en la disposición adicional tercera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades».

5. Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social ([BOE](#) de 24 de diciembre). No convalidado.¹

El artículo 8 del Real Decreto-ley recoge determinadas medidas en relación con los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos y otros carburantes, y prórroga para

¹ Este Real Decreto-ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, fue derogado por acuerdo del Congreso de los Diputados en su sesión del día 22 de enero de 2025, y publicado en el Boletín Oficial del Estado por Resolución de 22 de enero de 2025 ([BOE](#) de 23 de enero).

el período impositivo 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el IVA.

Además, se establece un nuevo plazo, mediante una disposición transitoria, para presentar las renunciaciones o revocaciones del método de estimación objetiva del IRPF y de los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, pues los contribuyentes afectados por tales modificaciones tuvieron que tomar las decisiones correspondientes desconociendo los límites excluyentes que van a estar en vigor en 2025.

Mientras que, en su artículo 9, aprueba, con efectos desde el 1 de enero de 2025, los nuevos coeficientes máximos aplicables para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Por otra parte, el artículo 10. Cinco de este Real Decreto-ley modifica varios aspectos en relación con el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, establecido por la anteriormente indicada Ley 7/2024.

Finalmente, en su artículo 12, con efectos desde el 1 de enero de 2025, incorpora a los artistas de arte sacro al grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

6. Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, para el establecimiento de un gravamen temporal energético durante el año 2025 (BOE de 24 de diciembre). No convalidado.²

Mediante este Real Decreto-ley se establecía un nuevo gravamen temporal energético, con la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributaria, a satisfacer en el año 2025 por los operadores principales en los sectores energéticos de acuerdo con la Resolución de 15 de diciembre de 2023, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen y publican, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 34 del Real Decreto-ley 6/2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Intensificación de

² Este Real Decreto-ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, fue derogado por acuerdo del Congreso de los Diputados en su sesión del día 22 de enero de 2025, y publicado en el Boletín Oficial del Estado por Resolución de 22 de enero de 2025 (BOE de 23 de enero).

la Competencia en Mercados de Bienes y Servicios, las relaciones de operadores principales en los sectores energéticos.

II.1.1.3. Reales decretos

- 1. Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias** (BOE de 31 de enero).

A través de este Real Decreto se modifica el (RIVA), para introducir la autoliquidación rectificativa.

- 2. Real Decreto 710/2024, de 23 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del Régimen fiscal especial de las Illes Balears** (BOE de 24 de julio).

Este Real Decreto referido al régimen fiscal de las Illes Balears, aprobado mediante la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (en adelante, LPGE), cuya disposición adicional septuagésima introduce, para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028, el Régimen fiscal especial de las Illes Balears. Este nuevo régimen consta de dos instrumentos principales: la reserva para inversiones en las Illes Balears (RIB), que consiste en una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), o en una deducción en la cuota del IRPF; y el régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras, que consiste en una bonificación de la cuota íntegra para los contribuyentes de los citados impuestos. El Reglamento aprobado por este Real Decreto desarrolla el citado régimen fiscal especial.

II.1.1.4. Órdenes ministeriales

- 1. Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2023 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas**

Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE de 19 de abril).

El objeto de esta Orden se concreta básicamente en:

- El artículo 1, que fija la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2023 a las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas en determinados ámbitos territoriales.
- El artículo 2, que establece la reducción general sobre el rendimiento neto, establecida con carácter general en 2023 en el 10%, al elevarse al 15% para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva.

2. Orden HAC/498/2024, de 21 de mayo, por la que se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 28 de mayo).

Esta Orden modifica el modelo 361 para adaptarlo a la obligación de aportar copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

3. Orden HAC/819/2024, de 30 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales; y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria (BOE de 5 de agosto).

A través de esta Orden se modifica el modelo 303, Introduciendo las casillas para identificar la autoliquidación rectificativa y, en su caso, las causas que la motivan. Además, se modifica el modelo 303 para hacer posible la declaración de los nuevos tipos impositivos 2 por ciento y 7,5 por ciento, introducidos por el Real Decreto-ley 4/2024.

- 4. Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 25 de octubre).**

Esta orden tiene por objeto introducir modificaciones de carácter técnico (a lo largo del ejercicio 2024 habrán estado en vigor siete tipos impositivos y ocho tipos de recargo de equivalencia) en el modelo 322 de autoliquidación mensual individual de grupo de entidades y en el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA.

- 5. Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 28 de octubre).**

A través de esta Orden se completa el desarrollo normativo del artículo 29.2.j) de la LGT, en relación específicamente con los Sistemas Informáticos de Facturación de Empresarios y Profesionales. Su publicación supone el inicio del cómputo del plazo máximo de nueve meses en el que los fabricantes y comercializadores de sistemas de facturación para empresarios y profesionales deberán comercializar productos adaptados a la normativa.

- 6. Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las**

Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre).

La Orden mantiene, para 2025, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

No obstante, se revisa el índice de cuota devengada por operaciones corrientes de la actividad de procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos a los anteriores, en relación con los aceites de oliva, segregando de dicha actividad una actividad específica para los aceites de oliva.

También, se revisan determinados módulos a fin de actualizar su importe en paralelo a la bajada de tipos impositivos dispuesta por el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

7. Orden HAC/1484/2024, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOE de 28 de diciembre).

Esta orden actualiza la valoración base de motores marinos por unidad de potencia mecánica real contenida en su anexo III, y mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, y en las órdenes sucesivas para la oportuna adecuación de los valores reflejados a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Como en años anteriores, se mantiene también como dato informativo e identificativo de los modelos, de acuerdo con la costumbre, la potencia de los motores en caballos de vapor (cv), por ser un dato de carácter comercial y general que sirve para identificar algunos de los modelos de automóviles, aunque no constituye en ningún caso una unidad aceptada por el Sistema Legal de Unidades de Medida (Ley 32/2014, de 22 de diciembre, de Metrología). Asimismo, se consigna, como otro elemento para diferenciar algunos modelos

de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas y quads con motores de combustión se diferencian en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, mientras que los precios medios de los diversos tipos de motocicletas eléctricas se diferencian en función de la potencia desarrollada por el motor expresada en Kw.

8. Orden HAC/1506/2024, de 26 de diciembre, sobre delegación de la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas y por la que se modifica la Orden HFP/147/2022, de 2 de marzo, sobre documentación y tramitación de expedientes de modificaciones presupuestarias y de autorizaciones para adquirir compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros (BOE de 31 de diciembre).

Orden por la que se concede por el Estado la delegación de la inspección del IAE a determinados ayuntamientos y diputaciones y a una Comunidad Autónoma, se acepta la renuncia a la delegación por parte de un Ayuntamiento y de una Diputación, y se revoca la delegación concedida a varios ayuntamientos y a una Diputación.

II.1.2. Convenios internacionales

A 31 de diciembre de 2024, España tenía firmados Convenios para evitar la doble imposición (CDI) en materia de imposición sobre la renta y el patrimonio con 94 jurisdicciones.³ En el siguiente cuadro II se detalla CDI que entraron en vigor en el año 2024.

³ En el siguiente enlace se puede acceder a un listado de países con los que España tiene firmado un Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio
https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

Cuadro II
Convenios para evitar la doble imposición sobre la renta
y el patrimonio suscritos por España

ESTADO	CONVENIO	
	Firma	BOE
PARAGUAY	25/03/2023	29/07/2024

Por otra parte, en la sede de la Agencia Tributaria se encuentra disponible la información sobre CDI referente a los impuestos sobre herencias.⁴

Además, en 2024 han continuado las actividades para extender la red de Convenios de nuestro país, por lo que se han mantenido contactos, entre otras, con las autoridades fiscales de Dinamarca.

Por otro lado, el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (MLI BEPS, siglas en inglés de *Multilateral Instrument to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting*), firmado por España el 17 de junio de 2017 y ratificado el 28 de septiembre de 2021 y que entró en vigor el 1 de enero de 2022 (BOE de 22 de diciembre de 2021) actualiza un número significativo de CDI para incluir en ellos los estándares mínimos del Proyecto BEPS y otras medidas resultantes de dicho Proyecto. Sin embargo, la producción de efectos respecto de los CDI exige que España (y, en su caso, el otro Estado) efectúe una notificación adicional indicando que ha cumplido los procedimientos internos respecto de cada convenio.

En el año 2024 España ha realizado dos notificaciones de este tipo, tal y como se puede ver en el siguiente cuadro III.

⁴ En este enlace se encuentra toda la información respecto a este tipo de convenios <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/impuestos-otros-tributos/impuesto-sobre-sucesiones-donaciones/convenios-doble-imposicion-firmados-espana.html>

Cuadro III
Convenios multilaterales notificados por España

Estado	Notificación
ALEMANIA	02/10/2024
ARMENIA	31/05/2024

Teniendo en cuenta las reglas sobre la fecha de producción de efectos y la necesidad de que, en algunos casos, el otro Estado efectúe notificaciones adicionales como las hechas por España, el MLI BEPS ya ha producido efectos para un total de 59 CDI.

II.1.3. Otros acuerdos

En el ejercicio 2024 se han informado diversos acuerdos en relación con las cláusulas de contenido tributario, entre los que figuran:

- Acuerdo para la construcción de un puente internacional sobre el río Sever, entre las localidades de Cedillo (España) y Montalvao (Portugal).
- Acuerdo entre la República Portuguesa y el Reino de España para la construcción de un Puente internacional sobre el río Guadiana, entre las localidades de Alcoutim (Portugal) y Sanlúcar de Guadiana (España).
- Acuerdo entre el Reino de España y la República Portuguesa sobre la pesca en el Tramo Internacional del Río Guadiana.
- Acuerdo entre el Reino de España y la República Portuguesa para la Seguridad de la navegación y la náutica de recreo en el tramo internacional del Río Guadiana.
- Canje de Cartas concerniente a la aplicación del Acuerdo entre Estados Miembros de la UE relativo al Estatuto de los Cuarteles Generales puestos a disposición de la UE.
- Acuerdo de Asociación entre la UE y sus Estados Miembros, por una parte, y los miembros de la Organización de Estados de África, el Caribe y el Pacífico, por otra.
- Acuerdo Marco Avanzado entre la UE y sus Estados Miembros, por una parte, y la República de Chile, por otra.

- Revisión del Acuerdo entre la Comisión Europea y el Reino de España relativo a la Sede en Sevilla del Centro Común de Investigación de la Comisión Europea.
- Acuerdo por el que se dispone la remisión a las Cortes Generales del Acuerdo entre el Reino de España y la Organización de las Naciones Unidas(ONU) para la Educación, la Ciencia y la Cultura relativo a la Conferencia del Decenio de los Océanos 2024, que se celebrará del 8 al 12 de abril de 2024 en Barcelona (España) y se autoriza de la manifestación del consentimiento de España en obligarse por dicho Acuerdo.
- Acuerdo por el que se autoriza el Canje de Notas constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la Agencia Espacial Europea por el que se enmienda el Acuerdo relativo a los emplazamientos de la Agencia Espacial Europea en el Reino de España, así como su aplicación provisional.
- Acuerdo por el que se dispone la remisión a las Cortes Generales del Convenio de Seguridad Social entre el Reino de España y los Estados Unidos de América y se autoriza la manifestación del consentimiento de España para obligarse por el mencionado Convenio.
- Acuerdo de colaboración y cooperación reforzadas entre la UE y sus Estados Miembros, por una parte, y la República de Kirguisa, por otra.
- Acuerdo de cooperación científica entre el Reino de España y los Estados Unidos de Norteamérica sobre la estación de seguimiento de la NASA.
- Acuerdo por el que se dispone la remisión a las Cortes Generales del Acuerdo de cooperación científica entre el Reino de España y los Estados Unidos de América sobre la estación de seguimiento de la NASA y se autoriza la manifestación del consentimiento de España para obligarse por el mencionado Acuerdo.
- Acuerdo de Sede entre España y la ONU para la creación de una oficina de la Escuela Superior del Personal del Sistema de las Naciones Unidas en España .
- Acuerdo por el que se aprueba la firma *ad-referéndum* y se autoriza la aplicación provisional del Acuerdo entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte sobre el libre ejercicio de actividades remuneradas por familiares dependientes de miembros de Misiones Diplomáticas y Oficinas Consulares.

- Acuerdo entre el Reino de España y la República de Zimbabue sobre el ejercicio de actividades remuneradas para familiares dependientes de miembros de Misiones Diplomáticas y Oficinas Consulares.
- Acuerdo entre el Reino de España y la ONU para la Educación, la Ciencia y la Cultura relativo al Cuarto Foro Global contra el Racismo y la Discriminación (Barcelona, 9-11 diciembre 2024).
- Acuerdo entre el Reino de España y el Banco Asiático de Desarrollo relativo al centro de presentación de servicios informáticos y resiliencia del Banco Asiático de Desarrollo.
- Acuerdo de sede entre el Reino de España y la Unión por el Mediterráneo.
- Acuerdo de Sede entre España y la ONU para la Educación, la Ciencia y la Cultura para la celebración de la Conferencia de la Década del Océano de Naciones Unidas 2024, Barcelona 8-12 abril.
- Acuerdo de Sede con el Banco Asiático de Desarrollo.
- Acuerdo de Sede del Consejo Oleícola-Agencia Tributaria.
- Acuerdo de Sede entre España, la Comisión Europea y la Agencia de la Unión Europea para el Programa Espacial (EUSPA, siglas en inglés de European Union Space Programme Agency).
- Acuerdo bilateral sobre Transporte Aéreo y su correspondiente Acuerdo Técnico entre España y Colombia.
- Acuerdo bilateral sobre Transporte Aéreo y su correspondiente Acuerdo Técnico entre España y Costa Rica.
- Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Reino de España y la República de Irak.
- Acuerdo de Servicios Aéreos entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos, por lo que respecta a Curaçao.
- Acuerdo global de transporte aéreo entre los Estados Miembros de la Asociación de Naciones del Asia Sudoriental y la UE y sus Estados Miembros.
- Acuerdo bilateral sobre Transporte Aéreo y su correspondiente Acuerdo Técnico entre España y Belice.

- Acuerdo por el que se autoriza la firma del Acuerdo sobre Transporte Aéreo entre el Reino de España y la República Federativa de Brasil.

II.2. ÁREA INTERPRETATIVA

Las actividades realizadas por este Centro Directivo en el ejercicio 2024 respecto al área de interpretación de normas tributarias abarcan tanto la contestación de consultas tributarias como la emisión de informes –dirigidos a órganos del MHAC y a otros órganos de la Administración–.

II.2.1. Consultas tributarias

A lo largo de 2024 son de destacar numerosos criterios emanados de distintas consultas vinculantes tramitadas y contestadas por las distintas Subdirecciones de la DGT. Es importante señalar que la DGT mantiene en la web del MHAC una base de datos de consultas tributarias plenamente accesible al público⁵, operativa desde 1997, que refleja el contenido completo de la contestación formulada con una descripción del texto de la consulta formulada.

Sin ánimo de exhaustividad, cabe destacar las siguientes contestadas en 2024, sobre las que recoge un «sumario» conforme a la siguiente estructura:

- Cuestión planteada .
- Contestación .

El contenido del sumario que se recoge tiene un valor exclusivamente informativo sin que tenga el efecto vinculante que se deriva solo del contenido íntegro de la contestación a la consulta tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Derecho tributario general

• Consulta V0388-24, de 12 de marzo

Cuestión planteada. Embargabilidad de los créditos y periodo de pago

Contestación. Serán embargables aquellos créditos que al tiempo de dictarse la diligencia de embargo se hayan devengado pero cuyo período de pago aún no haya vencido o, aquellos casos en que el crédito conlleve la realización de pagos

⁵ Accesible desde el siguiente enlace
<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

sucesivos por tratarse de operaciones con pago aplazado o en los cuales exista un contrato de relaciones continuadas u operaciones de tracto sucesivo.

• **Consulta V0643-24, de 12 de abril**

Cuestión planteada. Embargabilidad de pagas extraordinarias en supuestos atípicos, supuesto en el que se perciben 17 pagas.

Contestación. En el caso de que no concurra el caso habitual de percepción de dos pagas extraordinarias del doble cada una de la ordinaria, sino que se entiende que se perciben 17 pagas (entendiéndose que dichas pagas son mensuales y de importe igual), por aplicación del primer inciso del artículo 27.2 del Estatuto de los Trabajadores, los meses de percepción de una paga extraordinaria, se consideraría como límite de embargabilidad el resultado de dividir el Salario Mínimo Interprofesional (SMI) en términos anuales entre 17 y aplicar el doble de dicho importe los meses en que se perciban dos pagas, una ordinaria y otra extraordinaria, cada una del mismo importe. En los meses en que no exista percepción de paga extraordinaria, se aplicará como límite el importe resultante de dividir el SMI en términos anuales entre 17.

• **Consulta V2010-24, de 19 de septiembre**

Cuestión planteada. Representación legal en el orden tributario de los menores de edad no emancipados cuando uno de los progenitores excluye de manera expresa en disposición testamentaria al otro progenitor.

Contestación. En el caso que se plantea, en el que se excluye de manera expresa en disposición testamentaria al otro progenitor de la administración de cualquiera de los bienes que pudiera heredar como consecuencia de dicha disposición, se configura como una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según establece el artículo 106 de la LGT, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponderá valorarlas y ante quienes deberá acreditarse tal condición.

• **Consulta V2371-24, de 20 de noviembre**

Cuestión planteada. Ingreso mínimo vital e inembargabilidad.

Contestación. Para que el ingreso mínimo vital establecido por la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital (en adelante, LIMV), pueda tener el carácter de inembargable lo habrá de disponer así una

norma con rango legal. Ante la ausencia de declaración expresa de inembargabilidad no tendrá la consideración de inembargable. No obstante, en cuanto a la mención a las posibles limitaciones del embargo, sí sería de aplicación el artículo 4 del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, que establece la aplicación de lo dispuesto en el artículo 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, a las ayudas y prestaciones que se encuentren relacionadas en el citado precepto.

• **Consulta V2372-24, de 20 de noviembre**

Cuestión planteada. Una comunidad de regantes plantea si puede realizar embargos en cuentas bancarias de todo el territorio español.

Contestación. El ejercicio de las competencias recaudatorias permitidas por la ley a las comunidades de usuarios debe quedar circunscritas a los ámbitos territoriales en los que ejercen sus competencias.

• **Consulta V2373-24, de 20 de noviembre**

Cuestión planteada. responsabilidad tributaria en la condición de autorizado en cuenta bancaria.

Contestación. La mera condición de autorizado en cuenta bancaria no se encuadra en un supuesto de responsabilidad tributaria de los previstos en los artículos 42 y 43 de la LGT.

• **Consulta V2537-24, de 10 de diciembre**

Cuestión planteada. representante legal persona física y acceso a la notificación en el caso de NIF revocado.

Contestación. La persona física, representante legal de una entidad a la cual le ha sido revocado el NIF así como el certificado digital, puede comparecer personalmente para la práctica de la notificación por medios no electrónicos de la entidad, según lo dispuesto en el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en el artículo 109 de la LGT, y así regularizar la situación de la referida entidad.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

• **Consulta V0003-24, de 30 de enero**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Aportaciones de bienes privativos a la sociedad legal de gananciales, si la aportación de bienes de carácter privativo a la sociedad de gananciales produce algún efecto en el IRPF.

Contestación. Al respecto, el artículo 11.3 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, LIRPF) establece que la titularidad de los bienes y derechos de la sociedad de gananciales se atribuirá por mitad a cada uno de ellos. Por tanto, como el aportante y el adquirente del 50% del porcentaje de titularidad aportado a la sociedad de gananciales son la misma persona, por el 50% de la aportación no se produce ninguna transmisión, sin embargo, sí se produciría por la parte que corresponde al cónyuge no aportante (50%).

En consecuencia, la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del Impuesto y por aplicación del citado artículo 11.3 de la LIRPF, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

• **Consulta V0378-24, de 12 de marzo**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal del incremento retributivo vinculado a la evolución del Producto Interior Bruto (PIB).

Contestación. En particular se aclara que se tiene derecho al mismo, de acuerdo con la LPGE para el año 2023, si el PIB nominal de ese año iguala o supera las previsiones. Ahora bien, para su exigibilidad es necesario esperar a la publicación de los datos del PIB, siendo establecido mediante acuerdo del Consejo de Ministros, circunstancia que se produce en febrero de 2024. Por tanto, dicho complemento retributivo deberá imputarse al periodo 2024.

• **Consulta V0379-24, de 13 de marzo**

Cuestión planteada. adquisición de un vehículo KM 0 y posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga.

Contestación. La norma establece que para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente. Por tanto, en esta consulta se indica que no es posible aplicar la deducción a un vehículo Km 0 adquirido a un concesionario, al no cumplir tal requisito por tenerlo este matriculado previamente. Lo anterior no es obstáculo para poder aplicar la deducción en relación con un sistema de recarga instalado en su vivienda.

• **Consulta V0440-24, de 14 de marzo**

Cuestión planteada. exención de indemnización por daños personales por responsabilidad civil. Responsabilidad civil subsidiaria.

Contestación. Se plantea la exención por una indemnización percibida de la Administración Penitenciaria al ser declarada responsable subsidiaria del pago de la misma derivada de los daños personales sufridos.

En la respuesta se aclara que la exención prevista en el artículo 7.d) de la LIRPF resulta igualmente aplicable al tratarse de indemnizaciones por responsabilidad civil por daños personales reconocidos judicialmente, estableciendo dicha sentencia tanto la indemnización como la responsabilidad civil subsidiaria asumida por la Administración.

• **Consulta V0652-24, de 12 de abril**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Pérdidas de Afinsa.

Contestación. En este supuesto el consultante ha sido informado del importe definitivo que no podrá recuperar de las inversiones que realizó en su momento en productos de la entidad Afinsa. En este caso, para la imputación temporal de la pérdida patrimonial resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.2.k) de la LIRPF, esto es, se imputará al ejercicio en el que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el correspondiente crédito, circunstancia que se produce en este caso en 2023 con la sentencia que concluye el concurso de Afinsa.

• **Consulta V695-24, de 15 de abril**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cesión obligatoria de terrenos a un Ayuntamiento en una operación urbanística.

Contestación. En este caso el contribuyente está obligado a transmitir gratuitamente estos terrenos al Ayuntamiento debido a una actuación urbanística. Al respecto, la consulta recuerda que las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos constituyen una carga urbanística que han de soportar los propietarios en el proceso de urbanización de estos. Por tanto, de forma análoga al IVA en el que se señaló respecto de este tipo de cesiones que no existe ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión, se concluye igualmente que dicha cesión no produce alteración alguna en la composición de su patrimonio.

• Consulta V0696-24, de 15 de abril

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Bienes recibidos a cambio de reseñas en plataforma.

Contestación. El consultante participaba en un programa donde elegía productos de muestra para probar y reseñar en un «Marketplace». Después de un período de tiempo, si el vendedor no reclamaba los productos, el consultante podía quedarse con ellos, pero no venderlos.

En relación con la obtención de tales productos a cambio de la reseña, esta consulta aclara que dará lugar a una ganancia de patrimonio, pues cabe entender (conforme con los términos en que se formula la consulta) que la opinión expresada por el consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web que los suministra, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad, sino que la reseña se realiza como mero consumidor dentro de ámbito de la relación con obligaciones recíprocas que se establece entre los suministradores de los productos (entrega o utilización de los mismos) y entre el consultante (expresar sus opiniones como consumidor).

• Consulta V0702-24, de 16 de abril

Cuestión planteada. Exenciones. Pensión de incapacidad de clases pasivas. Agravamiento de la enfermedad.

Contestación. El consultante venía disfrutando de una pensión de incapacidad del sistema de clases pasivas. Con posterioridad a su retiro, solicitó la revisión del grado de incapacidad para la pensión por inutilidad para el servicio, dictaminándose que la lesión o enfermedad que motivó el retiro del consultante

le producía una gran invalidez, presentando además una incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio.

En cuanto al tratamiento fiscal de esta prestación percibida, en esta consulta se aclara que, al sobrevenir con posterioridad –si bien, antes de alcanzar la edad de jubilación forzosa–, una situación de agravamiento de la enfermedad del consultante (que motivó su pase a retiro por incapacidad permanente para el servicio) que da lugar al reconocimiento de su incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio, y de su gran invalidez, por parte del órgano competente, la pensión que actualmente percibe del Régimen de Clases Pasivas del Estado, está exenta de tributación en el IRPF, puesto que se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 7.g) de la LIRPF.

• **Consulta V0711-24, de 16 de abril**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda desde la que se teletrabaja.

Contestación. En este caso, la empresa del consultante le ha cedido de forma gratuita una vivienda desde la que está teletrabajando y se cuestiona si este hecho determina un menor valor de la retribución en especie del empleado.

A este respecto y teniendo en cuenta que en este caso el acceso al trabajo en remoto es voluntario, así como la elección del lugar desde el que llevar a cabo el mismo, se concluye que la utilización de la vivienda como espacio para teletrabajo no afecta a la cuantía de la retribución en especie a computar por el trabajador.

• **Consulta V0718-24, de 16 de abril**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Efecto de la devolución de la plusvalía municipal.

Contestación. En esta consulta se esclarece que en los supuestos de devolución de la plusvalía municipal inicialmente pagada, al no haberse producido un incremento en su valor sino una pérdida, no afecta la liquidación del IRPF del año en que se reintegra al contribuyente, sino que su impacto se produce modificando el valor de adquisición del que ha formado parte para determinar la ganancia o pérdida patrimonial producida por la transmisión del inmueble, lo que obliga a presentar una autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al periodo impositivo en que tal transmisión se llevó a cabo.

• **Consulta V773-24, de 17 de abril**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión.

Contestación. En este supuesto el consultante adquirió una nueva vivienda tras su divorcio, permaneciendo su excónyuge en la vivienda que constituyó su residencia habitual hasta el momento del divorcio. Posteriormente, plantea vender ambas viviendas y pregunta sobre la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en relación con la venta de sus propiedades.

Al respecto, la consulta aclara que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por tanto, sería posible cumplir con dichos requisitos en ambas viviendas, en la que reside actualmente y en la que ha venido residiendo su excónyuge, por lo que resultará de aplicación la exención por reinversión a la ganancia patrimonial obtenida con la venta de ambas viviendas.

• **Consulta V0846-24, de 23 de abril**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Complemento de maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social.

Contestación. En el supuesto analizado, al consultante le reconoció la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social el derecho a percibir el complemento de maternidad por aportación demográfica, procediendo a la liquidación de atrasos del mismo desde abril de 2018 hasta agosto de 2022.

En respuesta se aclara que al no venir determinado el abono de tal prestación por una sentencia reconociendo el derecho del contribuyente a su obtención, procederá a aplicación de la regla de atrasos prevista en el artículo 14.2 b) de la LIRPF, de manera que deberá presentar las correspondientes autoliquidaciones complementarias en el plazo que media entre el cobro del atraso y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por el impuesto.

• **Consulta V0971-24, de 9 de mayo**

Cuestión planteada. aplicación del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español por el cargo de administrador de una empresa holding.

Contestación. es posible acogerse al citado régimen fiscal cuando el desplazamiento se debe a su nombramiento como administrador de una entidad holding española.

• **Consulta V1018-24, de 13 de mayo**

Cuestión planteada. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Vehículo híbrido enchufable usado en el extranjero que se matricula por primera vez en España.

Contestación. Para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente y tratarse de un vehículo nuevo. Por tanto, no es posible aplicar la deducción a un vehículo usado adquirido en el extranjero y que, tras su importación, se matricula por primera vez en España a nombre del contribuyente, al no cumplir tal requisito.

• **Consulta V1068-24, de 21 de mayo**

Cuestión planteada. Rendimientos del capital inmobiliario, reducción por arrendamiento de viviendas a una fundación para alquiler social.

Contestación. En esta consulta se señala que en el caso de suscribir un contrato de arrendamiento de la vivienda con una fundación que lo va a destinar como «piso tutelado de inmigrantes, menores y personas en riesgo de exclusión social», resultará de aplicación la reducción del 70% del rendimiento neto positivo en caso de que la arrendataria sea una fundación a la que sea de aplicación el régimen regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la LIMV, o bien cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

En caso contrario, la reducción a practicar será la del 50%, si bien para ello será necesario que, por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.

• **Consulta V1201-24, de 28 de mayo**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda con suministros incluidos.

Contestación. Los consumos de electricidad y gas –en cuanto se puedan determinar de forma individualizada respecto a la vivienda– no se encuentran comprendidos en la valoración del rendimiento del trabajo en especie consistente en la utilización de vivienda propiedad del pagador, por lo que los gastos de esos consumos (en cuanto asumidos por el pagador) constituyen un rendimiento adicional del trabajo en especie para el empleado y por tanto deberán ser computados como tales.

• **Consulta V1262-24, de 31 de mayo**

Cuestión planteada. Rendimientos del capital inmobiliario. Imputación de rentas inmobiliarias.

Contestación. Es doctrina de la DGT que para que dos viviendas puedan considerarse como una sola vivienda habitual es necesario que las mismas estén unidas interiormente y habitadas de forma permanente. Estas circunstancias que no concurren en el caso objeto de la consulta, puesto que las dos viviendas ubicadas en el mismo edificio, una en la primera planta y otra en la segunda, no tienen comunicación interior, sino que están conectadas por las escaleras y el ascensor comunitario. Por tanto, se concluye que se deberá imputar renta inmobiliaria en la vivienda que no se considere habitual.

• **Consulta V1400-24, de 12 de junio**

Cuestión planteada. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga, con cargo a la sociedad de gananciales, posibilidad de prorratear las cantidades abonadas al 50%, con su cónyuge, o debe aplicarla él, al 100%.

Contestación. En esta consulta se aclara que, aunque la adquisición de un vehículo que cumpla los requisitos se realice con fondos gananciales, la

deducción deberá ser aplicada exclusivamente por el cónyuge que figure como titular del vehículo en la matriculación.

• **Consulta V1508-24, de 20 de junio**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo. Régimen de dietas de los conductores en una empresa de transportes que realiza rutas dentro del territorio nacional y también internacional.

Contestación. Cuando hayan pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, teniendo en cuenta que en el mismo día de conducción hay un desplazamiento al extranjero, estarán exceptuadas de gravamen por gastos de manutención la cuantía de 91,35 euros diarios (cuantía prevista para los supuestos de desplazamientos al extranjero con pernocta).

• **Consulta V1510-24, de 20 de junio**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Individualización. Expropiación a comunidad de propietarios. Los consultantes adquirieron mediante compraventa su vivienda habitual, cuya comunidad de propietarios se encontraba inmersa en un contencioso con el Ayuntamiento de su localidad por la expropiación de unos terrenos.

Contestación. La indemnización por la expropiación de un terreno común de una comunidad de propietarios se considera una ganancia o pérdida patrimonial para los copropietarios imputable al periodo en que se produzca la ocupación del terreno. Por tanto, si el contribuyente adquiere la vivienda ubicada en dicho edificio después de la expropiación, no tendrá que computar la ganancia correspondiente a la expropiación efectuada previamente, debiendo tributar por ella los vendedores, esto es, quienes eran copropietarios en el momento de la expropiación. No obstante, como en este supuesto el justiprecio se reparte entre los miembros de la comunidad de propietarios con posterioridad a la adquisición de la vivienda, la cantidad percibida por el consultante se considerará un ajuste en el valor de adquisición de la vivienda.

• **Consulta V1614-24, de 3 de julio**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Consolidación del dominio por donación del usufructo. Valor y fecha de adquisición para futuras transmisiones.

Contestación. El consultante adquiere por herencia el 50% de la nuda propiedad de una vivienda, pero años después consolida la plena propiedad y pretende vender en un futuro, por lo que solicita conocer el valor de adquisición de la vivienda a efectos de determinar una posible ganancia o pérdida patrimonial.

En este expediente se analizan los efectos que tiene la consolidación del pleno dominio cuando la causa de esta fuera diferente a la del fallecimiento del usufructuario o la extinción del plazo del usufructo. En concreto, el consultante adquirió la nuda propiedad del bien y posteriormente, consolidó la plena propiedad como consecuencia de la donación del usufructo por el usufructuario.

En estos casos, resulta relevante la forma en cómo se liquide en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) dicha consolidación, establecido en el art. 51.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Siguiendo el señalado artículo 51.4, si la mayor liquidación fuera la que se encuentra pendiente de la desmembración del dominio, la fecha de adquisición del usufructo donado será la del fallecimiento del causante. Si la mayor liquidación fuera la del negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, la fecha de adquisición del usufructo será la de la donación. Por su parte, el valor de adquisición también será diferente, según se liquide de una forma u otra, por lo que afectará al cálculo de la futura ganancia o pérdida patrimonial.

• **Consulta V1778-24, de 17 de julio**

Cuestión planteada. Rendimientos de actividades económicas. Alquiler de inmuebles. Alcance de los servicios complementarios. Una asociación de empresarios de hostelería, cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles con fines turísticos, se plantea prestar servicios complementarios de rutas, visitas turísticas y de transporte, por lo que se plantean la tributación de esos servicios y la calificación de los rendimientos obtenidos.

Contestación. De acuerdo con la LIRPF, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Asimismo, y en ausencia de tal persona, se calificará como rendimiento de actividad económica cuando el arrendamiento no se limite a la mera puesta a disposición de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se

complemente con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

Ahora bien, en esta consulta se esclarece que no son servicios complementarios de la industria hotelera otros servicios como la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles. Por tanto, tales servicios no afectarán a la calificación de la renta derivada del alquiler, sin perjuicio de que la prestación de tales servicios se califique como rendimiento de actividades económicas al ser una actividad independiente de la actividad de arrendamiento.

• **Consulta V1812-24, de 19 de julio**

Cuestión planteada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo. Reglas de cálculo.

Contestación. A efectos de calcular la ganancia o pérdida patrimonial, se aclara en esta consulta que el valor de transmisión de la nuda propiedad será la diferencia del valor total del inmueble restándole el valor del usufructo en el momento que se produzca la donación, pudiendo utilizar la misma proporción para determinar qué parte del valor de adquisición corresponde a la nuda propiedad y al usufructo. Por su parte, para conocer qué parte del valor del inmueble se corresponde con el usufructo y con la nuda propiedad se aplicará lo dispuesto en el artículo 26 letra a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD).

• **Consulta V2019-24, de 23 de septiembre**

Cuestión planteada. Rendimientos del trabajo. Cesión del bonus a la empresa a cambio de una rentabilidad. En este supuesto se analizan los efectos en el IRPF derivados de la inversión del bonus al que tiene derecho un empleado en un préstamo a favor de su empresa, percibiendo por tal cesión un interés.

Contestación. La inversión del bonus no modifica su calificación como rendimiento del trabajo, debiendo imputarse al momento en el que el mismo resulte exigible. En cuanto al interés que percibirá posteriormente por la inversión de dicho bonus, se aclara que deberá calificarse como rendimiento del capital mobiliario hasta la cuantía que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En caso de exceder de la misma, dicho exceso constituirá un rendimiento del trabajo, en la medida en que la determinación de dicha cuantía depende del grado de cumplimiento de los

objetivos de crecimiento fijados, y, por tanto, de la contribución de los directivos a la consecución de tales objetivos y de los servicios prestados por estos.

• **Consulta V2362-24, de 14 de noviembre**

Cuestión planteada. Deducción por obras de rehabilitación energética. Obras realizadas por el arrendatario.

Contestación. El consultante, como arrendatario de una vivienda, pretende instalar placas fotovoltaicas, obras cuyo coste sufragará en su totalidad y respecto de las que cuenta con el permiso del arrendador, por lo que plantea la posibilidad de aplicarse la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética. A estos efectos, uno de los requisitos para aplicar la deducción es que la vivienda en la que se llevan a cabo tales obras sea titularidad del contribuyente, por lo que no es posible aplicar la deducción por parte de un arrendatario.

Impuesto sobre las Personas Jurídicas

• **Consulta V0090-24, de 15 de febrero**

Cuestión planteada. La entidad es titular de un activo inmobiliario cedido en arrendamiento, se arrienda fundamentalmente a oficinas y platós a terceros. Dicho inmueble tiene una superficie de 32.000 metros cuadrados, y está destinado a equipamiento para un centro audiovisual, compuesto por un cuerpo bajo, con tres niveles bajo rasante para aparcamiento, almacén e instalaciones, un nivel parcialmente subterráneo y cinco sobre rasante para el centro audiovisual propiamente dicho y locales de equipamiento, y además un cuerpo alto en torre de trece niveles más uno de instalaciones para las oficinas relacionadas con el equipamiento audiovisual. Las rentas por arrendamiento del citado activo inmobiliario son muy relevantes y se han incrementado desde la fecha de compra.

Dada la relevancia y complejidad del patrimonio inmobiliario objeto de arrendamiento, el volumen de negocio vinculado al mismo y la necesidad de una gestión profesionalizada de los activos inmobiliarios, se han encomendado la gestión del arrendamiento a un gestor tercero profesional. Concretamente, se ha decidido contratar la gestión del arrendamiento con una entidad gestora tercera, la entidad Z, que está especializada profesionalmente en la gestión de bienes inmuebles y cuenta con una larga experiencia gestionando proyectos de

tal envergadura. Se relata en los hechos, específicamente, las funciones encomendadas a Z.

Se pregunta si de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la LIS, puede considerarse que la entidad Y, que subcontrata la gestión de arrendamiento de inmuebles, realiza una actividad económica.

Contestación. En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que, con carácter general, dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que, si bien una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada al efecto, realizando, en consecuencia, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS, sin embargo, se observa que el requisito de contratación se ve suplido por la subcontratación a terceras sociedades, especializadas en la gestión inmobiliaria.

En conclusión, en el supuesto concreto que nos ocupa, partiendo de los datos recogidos en el escrito de consulta, cabría considerar igualmente cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS, a los efectos de determinar que la entidad consultante desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil (sociedad Z).

• **Consulta V1845-24, de 2 de agosto**

Cuestión planteada. La consultante es una entidad dedicada a actividades de construcción y servicios que se ve afectada por el contenido del tercer párrafo del artículo 16.1 de la LIS, en redacción dada por la disposición final 5ª de la Ley 13/2023.

Según esa redacción, «En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto».

Se pide interpretación de ese matiz, en diferentes supuestos como ajustes permanentes en la base imponible, o reversiones por ajustes temporales de deterioros, o amortizaciones.

Contestación. Los ingresos, gastos o rentas registrados en la parte del resultado de explotación que conforma el beneficio operativo del período y que son objeto de un ajuste extracontable permanente, deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, en la medida en que no van a formar parte de la base imponible del IS en ningún período.

En relación con los ajustes extracontables temporales, en la medida en que versen sobre gastos que no conforman el beneficio operativo (como podrían ser algunas amortizaciones, -artículo 12 LIS-), tales gastos no computarán a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, y ello con independencia de que sean objeto de un ajuste temporal (como en el caso planteado) o permanente. Por el contrario, tratándose de ingresos o gastos que sí conforman el beneficio operativo y que son objeto de un ajuste extracontable temporal (como ciertos deterioros, -artículo 13 LIS-; imputación temporal de ingresos por aplicación del criterio de operación a plazos, -artículo 11.4 LIS-), sí deberán computar a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS, o dicho en otros términos, no deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo del período, al tratarse de gastos o ingresos que no son excluidos de la base imponible del IS de forma definitiva.

• **Consulta V1854-24, de 6 de agosto**

Cuestión planteada. La consultante X adquirió el 100% de las participaciones en el capital de cuatro entidades españolas (en adelante, entidades ABCD), adquisición financiada con recursos propios y ajenos.

En la misma fecha de adquisición de las participaciones, las entidades adquiridas procedieron a refinanciar las deudas que tenían con entidades del grupo de la vendedora. Concretamente, la entidad tercera que financió la compra de las participaciones por la consultante X, procedió a facilitar, asimismo, la financiación a las entidades adquiridas ABCD.

Ulteriormente, las entidades adquiridas destinaron una parte de la financiación obtenida a distribuir dividendos a la entidad consultante, con cargo a reservas voluntarias. La consultante utilizó el dividendo recibido para pagar a la vendedora parte del precio de compra de las entidades.

Con posterioridad a la compra, todas las sociedades españolas (X, ABCD, entre otras) acordaron acogerse al régimen especial de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS.

Entre otras cuestiones, la consultante plantea si la financiación ajena e intragrupo recibida por la entidad X deben tenerse en cuenta para el cálculo de la ratio de endeudamiento del artículo 67.b) de la LIS.

Contestación. Atendiendo al fondo económico operación, en concepto de distribución de dividendos procedentes de las entidades adquiridas, se produce un desplazamiento patrimonial de tesorería en el seno del grupo X al objeto de amortizar parte del endeudamiento asumido para la adquisición las participaciones en las entidades ABCD, mientras que a nivel de grupo no se ha producido una alteración del montante de la deuda con respecto a la inicialmente concedida a la entidad X, sino que únicamente se ha producido su fraccionamiento a través de sociedades dotadas de personalidad jurídica diferenciada e integrantes del grupo X.

Por cuanto las referidas entidades X y ABCD pasan a tributar con en el régimen especial de consolidación fiscal, lo anterior resulta relevante a efectos de la determinación del porcentaje de endeudamiento previsto en el artículo 67.b) de la LIS.

En el caso planteado, el desdoblamiento del endeudamiento en diferentes entidades, jurídicamente independientes, pero integradas en un mismo grupo fiscal, no puede suponer la determinación aislada de esta ratio en sede de la entidad adquirente de las participaciones cuando la deuda destinada a su adquisición es asumida directa e indirectamente por varias entidades integrantes del mismo grupo.

Por tanto, para determinar la ratio de endeudamiento a que se refiere el artículo 67.b) de la LIS, se tendrá en cuenta, en unidad de acto, la totalidad de la deuda de adquisición incurrida por las entidades integrantes del grupo X (en el presente caso, las sociedades X, A, B, C y D) que hayan asumido parte del endeudamiento obtenido frente a terceros o vinculados ajenos al grupo fiscal X.

• **Consulta V1927-24, de 6 de septiembre**

Cuestión planteada. En la sociedad consultante (dominante de un grupo), hay una persona física que ostenta el cargo de presidente del consejo y primer ejecutivo (consejero delegado), cuyo cargo quedó oficializado en un contrato de alta dirección.

En concepto de retribución por el desempeño de sus funciones el consejero delegado recibe anualmente una cantidad fija, una retribución variable y otros beneficios sociales.

En relación a la retribución por el cargo de administrador, en los estatutos de la sociedad consultante se fija el carácter retribuido del cargo, estando conformado por una cantidad fija y una cantidad variable (que será determinada anualmente por la Junta General) y que se calculará por tramos en base a los beneficios antes de impuestos auditados.

Se desea conocer si sería deducible la retribución variable pagada a la persona física por su condición de administrador.

Contestación. Se parte de la consideración de que el gasto contable correspondiente a las retribuciones de la persona física es registrado y soportado en sede de la entidad consultante, sin ser objeto de repercusión a otras entidades del grupo.

Recientemente, el Alto Tribunal en su Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, de 13 de marzo de 2024 (recurso de casación nº 9078/2022), en un supuesto en el que una sociedad anónima había establecido, en sus estatutos, el carácter gratuito de los miembros del consejo de administración ha concluido no sólo que no cabe aplicar, en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, sino que, a su vez, ha señalado que, en todo caso, un incumplimiento mercantil no debe implicar, per se, el rechazo de la deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a los administradores.

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del IS, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones que perciba la persona física, con arreglo a lo dispuesto en los estatutos sociales, serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación del algún precepto específico establecido en la LIS, tomando en consideración, a tal efecto, la interpretación contenida en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS de 8 de febrero de 2021 (recurso de casación nº 150/2021).

• **Consulta V2003-24, de 18 de septiembre**

Cuestión planteada. La entidad consultante se dedica a la actividad de comercio al por mayor de frutas y verduras mediante establecimiento sito en las Islas Baleares.

La consultante está considerando la dotación de la RIB prevista en el apartado Cuatro de la Disposición Adicional (DA) septuagésima de la LPGE para el año 2023.

En relación con la tributación mínima regulada en el artículo 30 bis de la LIS, a los efectos de cuantificar el importe de la tributación mínima conforme al apartado 2 de dicho precepto, se cuestiona por la consultante si se entiende incluida entre las bonificaciones en que debe minorarse la cuota íntegra el importe de la reserva para inversiones en las Islas Baleares.

Contestación. Dado que la RIB se ha configurado como una reducción en la base imponible del contribuyente en el importe de la reserva indisponible dotada, y no como una bonificación en cuota, no podrá considerarse como «bonificación» a efectos del cálculo de la cuota líquida mínima con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 30 bis de la LIS.

• **Consulta V2133-24, de 2 de octubre**

Cuestión planteada. La consultante es una sociedad participada íntegra e indirectamente (a través de otra sociedad) por una fundación, que optó por la aplicación del régimen fiscal regulado en el Título II de la Ley 49/2002.

El único activo de la consultante está constituido por un edificio de viviendas. La consultante plantea donar el inmueble a la fundación previamente a su disolución.

Se plantea si a la renta positiva que se ponga de manifiesto con ocasión de la donación del inmueble le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 23 de la Ley 49/2002.

Contestación. El artículo 23 de la Ley 49/2002 regula una exención de las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión, entre otras, de las donaciones de bienes que se realicen a entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal regulado en el título II de la Ley 49/2002. También se regula en el artículo 20 una deducción en cuota para los sujetos pasivos del IS que realicen estas transmisiones a título lucrativo.

Las donaciones, en virtud del artículo 17, deben ser irrevocables, puras y simples.

A estos efectos, la consultante alega una contestación vinculante de la DGT que reconoce la exención de las rentas positivas que afluieren con ocasión de las donaciones de bienes o derechos, en sede del donante, cuando el donante estuviere íntegramente participado por una entidad cuyo capital pertenezca, a su vez, a una entidad beneficiaria del mecenazgo.

No obstante, la DGT superó tal criterio en contestaciones posteriores, entendiendo que las enajenaciones a título lucrativo efectuadas por una sociedad en favor de su socio no deben ser tratadas como donaciones, no aceptándose que entre socio y sociedad la causa de un negocio pueda ser la mera liberalidad.

En el supuesto objeto de consulta, la fundación beneficiaria no era la socia de la transmitente, sino que participa íntegramente y de forma indirecta en el capital social de aquella. Sin embargo, atendiendo a lo dispuesto en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas Nº 79/2009, consulta 4, sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo, la DGT considera que idéntica conclusión debe alcanzarse para estos casos.

En definitiva, dado que la operación planteada no responde a un acto de liberalidad, en el que se aprecie un *animus donandi* por parte del aportante, sino que responde a una distribución de fondos propios desde la sociedad hacia el socio último (fundación), no resultarán de aplicación los incentivos fiscales recogidos en el título III de la Ley 49/2002.

• Consulta V2138-24, de 3 de octubre

Cuestión planteada. La consultante es una sociedad residente en España que tributa bajo el régimen fiscal especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Entre otras, participa en un 96% en una sociedad chilena (entidad C), que a su vez actúa como sociedad holding de un grupo de entidades operativas también en Chile. La sociedad C recibió en 2023 y 2024 dividendos de sus filiales, los cuales quedaron exentos en Chile. En este contexto, la consultante valora vender su participación en C, lo que generaría una plusvalía. Dicha renta también estaría gravada en Chile.

Se consulta sobre la procedencia de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Contestación. Respecto a la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, un análisis del caso lleva a concluir que, si bien nos encontramos ante una renta que entraría dentro del ámbito objetivo del régimen fiscal especial regulado en el artículo 100 de la LIS, de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS se desprende que se trata de una exención plena sobre una renta que deberá minorarse en un 5% en concepto de gastos de gestión de la participación. En consecuencia, tanto la normativa chilena como la española prevén una exención plena sobre las rentas derivadas de la participación en los fondos propios de otras entidades, no produciéndose una tributación inferior al 75% de la que correspondería en España.

Por tanto, no se produce imputación alguna en sede de la entidad consultante y se descarta la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

• **Consulta V2397-24, de 25 de noviembre**

Cuestión planteada. La entidad consultante es una fundación que cumple los requisitos de la Ley 49/2002, y se dedica a la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. La consultante incurre en gastos relacionados con la producción de espectáculos en vivo y, desde el punto de vista de los ingresos, percibe, entre otros, subvenciones para financiar su actividad, así como transferencias, siendo en ambos casos tanto de capital como de explotación. La consultante se plantea ceder la deducción que genera en virtud del artículo 36.3 de la LIS a un financiador, por aplicación del artículo 39.7 de la LIS y, entre otras cuestiones, desea conocer si a efectos del límite del artículo 36.3 de la LIS deben computarse sólo las subvenciones y no las transferencias y sí, en ese caso, sólo deben computarse las subvenciones directamente relacionadas con el espectáculo.

Contestación. Atendiendo a una interpretación finalista de la norma, deben computarse a efectos del artículo 36.3 de la LIS (esto es, tanto para minorar la base de la deducción como a efectos de determinar la intensidad de la ayuda que marca el precepto) tanto las subvenciones como transferencias, con independencia de que sean de capital o de explotación, generales o específicas en la medida que financien gastos que forman parte de la base de la deducción.

Fiscalidad Internacional

• **Consulta V0075-24, de 15 de febrero**

Cuestión planteada. País: Australia, sobre la aplicación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). La entidad consultante, no residente, se plantea comenzar a prestar sus servicios en España. Esos servicios consisten en la inserción de publicidad en línea en interfaces digitales propiedad de compañías de telecomunicaciones prestadoras de servicios de TV digital, así como prestadoras de servicios de agregación de contenidos audiovisuales, y concreta dos cuestiones:

- Si la inserción de publicidad constituye el hecho imponible de publicidad en línea del IDSD y si es así, quién debe considerarse contribuyente a efectos del impuesto y cómo debe determinarse la base imponible.
- En cuanto a los datos recopilados, si esa actividad constituye el hecho imponible de transmisión de datos del IDSD y, si es así, quién debe considerarse contribuyente a efectos del impuesto y cómo debe determinarse la base imponible, teniendo en cuenta que no se obtienen ingresos directamente de dicha actividad.

Contestación.

- Publicidad: de la descripción de los hechos resulta que los propietarios de las interfaces ceden espacio a la consultante para que incluya la publicidad, por lo que la consultante tiene la consideración de contribuyente a efectos del impuesto, siempre y cuando cumpla las condiciones del artículo 8 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, LIDSD) y la determinación de la base imponible debe hacerse de acuerdo con el artículo 10 apartados 1 y 2. a) de la LIDSD.
- Transmisión de datos: de la descripción de los hechos resulta que es la consultante la que capta los datos de los usuarios, de quien son propiedad, por lo que esta operación constituye el hecho imponible del impuesto, y la consultante tiene la consideración de contribuyente a efectos del impuesto (siempre y cuando cumpla las condiciones del artículo 8 de la LIDSD) y la determinación de la base imponible debe hacerse de acuerdo con el artículo 10 apartados 1 y 2 c) de la LIDSD.

• **Consulta V0162-24, de 19 de febrero**

Cuestión planteada. País: Andorra, sobre el teletrabajo o trabajo a distancia. El consultante ha trasladado su residencia a Andorra en agosto de 2021 junto con su familia y presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España. Plantea si las retribuciones percibidas en 2022 y en 2023 procedentes de la entidad española están sujetas a tributación en España.

Contestación. Sobre los ingresos que una persona residente en Andorra recibe por trabajar para una empresa española en los años 2022 y 2023, según el CDI España-Andorra, las remuneraciones por trabajo dependiente generalmente solo se gravan en el país de residencia, en este caso, Andorra, a menos que se cumplan ciertas condiciones que permitan gravarlas también en España.

En concreto, si la persona trabaja físicamente en España, esas rentas podrían estar sujetas al impuesto en España, específicamente al IRNR. La ley española establece que las rentas derivadas de actividades desarrolladas en territorio español deben tributar en España. Por lo tanto, si el trabajo se realiza en España, las remuneraciones pueden estar sujetas a impuestos en ambos países, aunque el convenio busca evitar la doble imposición siempre que se cumplan las condiciones establecidas.

• **Consulta V0885-24, de 23 de abril**

Cuestión planteada. País: Reino Unido, sobre el Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). Sujeción al IRNR. La consultante es una sociedad española dedicada a adquirir fincas rústicas y equiparlas con todas las instalaciones específicas, que, posteriormente, cede en régimen de arrendamiento de industria a otras sociedades destinadas a la actividad agrícola.

Una sociedad británica sin establecimiento permanente en España está interesada en participar en la actividad de arrendamiento de industria de determinadas fincas realizada por la consultante. Para ello se realiza un contrato de cuentas en participación respecto al negocio de arrendamiento de industria de una determinada finca, siendo el cuenta-partícipe gestor la sociedad consultante y el cuenta-partícipe no gestor la sociedad británica.

La consultante realiza la liquidación anual de la cuenta en participación, poniendo a disposición de la sociedad británica el beneficio generado en dicho

periodo que le corresponde por su participación en el citado negocio de arrendamiento de industria.

Concreta la cuestión en la naturaleza de los rendimientos abonados por la consultante a la entidad no residente.

Contestación. Respecto a la naturaleza jurídica y tributaria de los pagos que realiza una entidad residente en Reino Unido en relación con la liquidación anual de beneficios de una cuenta en participación, la entidad británica, al ser residente fiscal en Reino Unido y no tener establecimiento permanente en España ni propiedad de inmuebles en cuestión, se rige por el(CDI España-Reino Unido), además de las modificaciones del Convenio Multilateral.

El contrato de cuenta en participación es un acuerdo en el que una persona aporta bienes o derechos para que otro los utilice en su negocio, y ambos comparten los resultados. La renta que obtiene la entidad británica en este contexto se considera, en principio, como intereses según el artículo 11 del Convenio, y estos intereses solo pueden tributar en Reino Unido, no en España.

El momento de tributación será cuando los rendimientos sean exigibles o se cobren, y en cuanto a retenciones, la normativa española establece que no se practicará retención si los ingresos están exentos por el Convenio. Además, la entidad en Reino Unido debe presentar declaraciones y cumplir con obligaciones de información en España, como las declaraciones anuales (modelos 216 y 296).

Finalmente, se menciona que, tras el Brexit, las reglas siguen aplicando, pero con especial atención a los cambios en la relación entre ambos países.

• **Consulta V1824-24, de 31 de julio**

Cuestión planteada. País: Países Bajos, sobre el IRNR. Cánones. Una sociedad española (en adelante, entidad A), que presta servicios de telecomunicaciones y televisión digital a sus clientes, ha firmado un acuerdo (lo sucesivo, el Acuerdo) con una entidad no vinculada residente fiscal en Países Bajos (en adelante, entidad B).

La actividad de la entidad B consistente en la puesta a disposición del público de obras audiovisuales bajo la modalidad de «video bajo demanda».

En virtud del Acuerdo, la consultante podrá ofrecer los servicios de la entidad neerlandesa de forma paquetizada junto con los servicios que habitualmente

comercializa, integrándose todos ellos en una única oferta y facturados por un precio único.

En el acuerdo se regulan además la entrega a la entidad A por parte de la entidad B del hardware y la licencia de uso del software necesario para que la entidad A pueda ofrecer el servicio de video bajo demanda. Además, la entidad B permite a la entidad A usar su tecnología. Por otro lado, la entidad A y la entidad B se otorgan mutuamente el derecho de uso sobre sus marcas para los fines del acuerdo. Asimismo, la entidad consultante tiene acceso a la interfaz del programa de la aplicación de búsqueda y descubrimiento de la entidad B.

La entidad A satisfará a la entidad B un determinado importe por cada cliente que tenga contratado el servicio audiovisual que presta la entidad B bajo la modalidad de «video bajo demanda» integrado en la oferta comercial de la entidad A.

Se pregunta sobre la calificación de las contraprestaciones satisfechas por la consultante a la entidad residente fiscal en Países Bajos a efectos de lo dispuesto en el CDI España-Países Bajos.

Contestación. Sobre el fondo del asunto, el Acuerdo, al comprender varias prestaciones de servicios y entregas de bienes o derechos, es un contrato mixto. De conformidad con el párrafo 11.6 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE (versión 2017), en adelante MCOCDE, se debería descomponer la parte de la contraprestación que corresponda a cada parte del contrato.

Así, se determina que la parte del pago realizado por la consultante a la entidad B, por el servicio de «video bajo demanda» que la entidad B presta a los usuarios a través de la conexión ofrecida por la entidad A no tiene la consideración de cánones a los efectos del CDI España-Países Bajos (en adelante, el Convenio), por lo que dicha prestación se regirá por el artículo 7 del Convenio. Dicho artículo determina la tributación de los beneficios empresariales en el Estado en que resida la empresa que los perciba, salvo que se obtuvieran en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente, que, en este supuesto, no es el caso.

También se analiza que el resto de las prestaciones del contrato (cesión de software; derecho de uso de la marca; acceso a la interfaz del programa de la aplicación de búsqueda y descubrimiento; y cesión de hardware), pueden tener o no la condición de cánones a los efectos del Convenio, en función de sus características.

Ahora bien, conforme al último inciso del comentario 11.6 al artículo 12 del MCOCDE si una parte de las prestaciones contenidas en el Acuerdo constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las restantes prestaciones acordadas no tienen más que un carácter complementario y de escasa importancia, el tratamiento aplicable a la parte principal se deberá aplicar, en términos generales, al importe total de la contraprestación.

En este sentido, se concluye que, de los datos aportados, la contraprestación principal es una prestación de servicios, debiendo regirse por el artículo 7 del Convenio, pudiéndose desprender que el resto de las prestaciones integradas en la contraprestación pueden tener un carácter complementario o de escasa importancia respecto de aquella.

• **Consulta V1827-24, de 31 de julio**

Cuestión planteada. Países: Luxemburgo y Estados Unidos de América (EEUU), sobre el IRNR. Entidades en atribución de rentas: régimen de tributación y de retención de los intereses pagados por la consultante.

Es una sociedad limitada con residencia fiscal en España. Tiene suscrito un préstamo en el que consta como prestatario una entidad luxemburguesa (SCSp luxemburguesa), la cual no posee personalidad jurídica propia separada de la de sus socios y no es sujeto pasivo del IS luxemburgués. Sus tres socios son los beneficiarios efectivos de los intereses pagados por la entidad consultante. Los socios son dos sociedades con residencia fiscal en Luxemburgo (disponen de certificados de residencia fiscal a efectos del Convenio hispano luxemburgués), y una persona física residente en los Estados Unidos de América.

Contestación. Sobre el fondo de la cuestión, para determinar la tributación de los intereses en España se aplicará el CDI España-Luxemburgo a los dos socios allí residentes, si cumplen los requisitos, como ser beneficiarios efectivos. En ese caso se permite retención en España limitada al 10%.

En cuanto a la normativa interna, se indican las normas para considerar a la SCSp luxemburguesa en España como Entidad en Régimen de Atribución de Rentas. Si cumpliera los requisitos, acreditando los socios la proporción en la que se les atribuyen los intereses y si resultan ser los beneficiarios efectivos de los intereses, la entidad consultante pagadora no tiene obligación de practicar retención en cuanto a los intereses que el artículo 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto

Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, declara exentos para residentes en otro Estado miembro de la UE.

En cuanto al socio residente en EEUU, acreditando el socio la proporción en la que se le atribuyen los intereses, y su tributación en su condición de residente en EEUU y partiendo de la premisa de que sea el beneficiario efectivo de los mismos, los intereses solo podrán someterse a imposición en EEUU, quedando exentos en España, siempre y cuando cumpliera con los restantes requisitos previstos en el Convenio hispano-estadounidense.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

• **Consulta V2066-24, de 25 de septiembre**

Cuestión planteada. El consultante, casado en régimen económico de gananciales, antes de constituir dicha sociedad adquirió una vivienda de la que es propietario exclusivamente. Constituyó una hipoteca que desea amortizar con dinero de su cuenta bancaria y con dinero de la cuenta bancaria de su mujer, solicitando información sobre la tributación de la operación.

Contestación. si la mujer del consultante paga la deuda de su marido sin que haya una contraprestación, supondría una donación a su marido, por asumir una deuda de él y que como tal tributaría por el ISD; por el contrario, si se tratara de un préstamo que le hace la mujer al consultante, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) como transmisión onerosa, pero resultaría exento del mismo, conforme establece el artículo 45.I.B) 15 del texto refundido de la Ley de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD).

• **Consulta V2463-24, de 5 de diciembre**

Cuestión planteada. El consultante ha recibido unas acciones por el fallecimiento de su padre sobre las que se ha aplicado la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD. Posteriormente ha vendido esas acciones, depositando el importe obtenido de la venta en una cuenta corriente en una entidad bancaria. Plantea si puede entenderse cumplido el requisito de mantenimiento de la inversión en el caso de que el importe obtenido en la transmisión de las participaciones sociales se mantenga en la cuenta corriente durante diez años sin efectuar ningún acto de disposición sobre el mismo.

Contestación. se cumpliría el requisito de mantenimiento previsto en la ley, que no se refiere a mantener la titularidad de determinados bienes sino a mantener durante plazo legal el valor por el que se practicó la reducción, en aquellos casos en los que el importe por el que se practicó la reducción se inmoviliza mediante su reinversión en un producto financiero que, por su naturaleza y posibilidad de identificación, permitan constatar que se cumple con el requisito durante el plazo restante de permanencia, no perdiendo, en consecuencia, el derecho a la reducción practicada en su día.

Sin embargo, en el presente caso, el importe obtenido por la venta de las participaciones, en el cual se incluye el importe por el que se practicó la reducción, se va a depositar en una cuenta corriente, que por su propia naturaleza no va a permitir identificar o constatar el cumplimiento del requisito mencionado durante el plazo estipulado, pues las cantidades en ella depositadas están a disposición del titular de la cuenta corriente, no quedando inmovilizadas durante el plazo que exige la ley. Por lo tanto, no se entendería cumplido el requisito de mantenimiento perdiendo, en consecuencia, el derecho a la reducción practicada en su día.

• **Consulta V2598-24, de 17 de diciembre**

Cuestión planteada. Uno de los consultantes, con vecindad civil catalana, está interesado en efectuar una donación «mortis causa» con transmisión inmediata o de presente a favor de sus dos nietas, también consultantes, de un determinado porcentaje de participaciones de una sociedad holding a cuenta de su futura sucesión. El resto de las participaciones pertenecen a su mujer y a su hija. Las donaciones de referencia se proyectan como acto anticipado de ordenación de la sucesión del donante, siendo revocables.

Formula consulta en relación con la sujeción de la donación «mortis causa» con entrega de bienes de presente como adquisición «mortis causa» en el ISD, con aplicación de la escala de gravamen de esta modalidad y sus reducciones. Momento en el que se produce el devengo de esta operación.

Contestación. la donación «mortis causa» con pacto de presente es un pacto sucesorio que, como tal, tributa como transmisión «mortis causa»; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones «mortis causa», salvo la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD, ya que es condición indispensable que el causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso.

Impuesto sobre el Patrimonio

• **Consulta V0891-24, de 23 de abril**

Cuestión planteada. El consultante es titular de un bien inmueble que ha heredado de sus padres. La primera mitad del inmueble fue adquirida en 2019. El valor de esa mitad en la liquidación del ISD fue de 88.112,63 euros. La otra mitad del inmueble la ha adquirido en 2024. El valor de esta otra mitad en la liquidación del ISD ha sido de 37.332.11 euros.

Se consulta acerca de cuál es la valoración de un bien inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP). En concreto, se plantea si debe tomarse el resultado de la suma de los valores determinados por la Administración en el ISD de las dos mitades y compararlo con el valor catastral o, si debe tomarse cada uno de los valores determinados por la Administración en el ISD de cada una de las dos mitades y compararlo con el 50% del valor catastral y sumar el resultado de los mayores importes en cada caso.

Contestación. de acuerdo con lo previsto en el apartado primero del artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), habrá que tomar el mayor valor entre tres: el catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. En el presente caso, teniendo en cuenta las circunstancias del caso objeto de la presente consulta, el consultante deberá comparar el valor catastral vigente en el ejercicio 2024 con el resultado de sumar el 50% correspondiente al valor que se utilizó en la liquidación del ISD en 2019 (88.112,63 euros) y, el otro 50% correspondiente al valor que se utilizó en la liquidación del ISD en 2024 (37.332.11 euros).

• **Consulta V1597-24, de 7 de julio**

Cuestión planteada. El consultante, no residente en España, en 2023 concedió un préstamo participativo a una sociedad española de responsabilidad limitada «Y» de la que ostenta un 90% de participación. El préstamo concedido a «Y» tuvo como finalidad financiar la adquisición del 75% de una sociedad anónima deportiva de segunda división «X», así como una serie de contratos de financiación de los que «X» es deudora, realizándose desde una cuenta bancaria en Nueva Jersey a nombre del prestamista y procediendo, en consecuencia, los fondos de aquella jurisdicción. El lugar del pago del préstamo en la ciudad de Nueva York. El contrato y los derechos y obligaciones de las partes al amparo del mismo serán regulados e interpretados y ejecutados de acuerdo con las leyes del

estado de Nueva York. Conforme al marco descrito, concreta la cuestión en si debe presentar el IP como obligación real por dicho préstamo participativo.

Contestación. el préstamo participativo del consultante no puede entenderse situado en España, ya que no se encuentra depositado ni gestionado por ninguna entidad o persona residente en España.

Por otra parte, el préstamo participativo del consultante tampoco puede entenderse que pueda ejercitarse o cumplirse en España, ya que el contrato se somete a las leyes del Estado de Nueva York y la obligación de devolver el préstamo y los intereses se sitúa en Estados Unidos. Por lo tanto, el préstamo participativo del consultante no estará sujeto por el artículo 5.1.b) de la LIP.

• **Consulta V2422-24, de 26 de noviembre**

Cuestión planteada. La consultante es titular del 50% de las participaciones en la entidad A, siendo el titular del otro 50% su hermano. Ambos son administradores solidarios de esta entidad.

La entidad A es titular del 50% de las participaciones de la entidad B, la cual tiene en explotación un establecimiento sanitario que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad, la prestación de servicios médicos. El establecimiento sanitario es propiedad de la entidad A. Los principales ingresos de la entidad A son los dividendos que distribuye la entidad B, los alquileres de inmuebles, siendo el principal importe el inmueble donde ejerce su actividad empresarial la sociedad B y los beneficios en carteras de inversiones.

La consultante y su hermano son médicos de profesión, percibiendo de la entidad B unos rendimientos profesionales que representan más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de las actividades económicas. Asimismo, son miembros de su consejo de administración, no percibiendo remuneración alguna por ello. La única empleada de la entidad A es la hija de la consultante, que ejerce su actividad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo una remuneración que representa más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividad económica.

Ante tales circunstancias, se cuestiona:

- Si la entidad A puede tener la condición de sociedad patrimonial.
- Si la consultante y su hermano gozan de la exención en el IP conforme a lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

- Si la entidad A y la entidad B cumplen con las condiciones de empresa familiar para las ventajas fiscales en la sucesión de la empresa familiar.

Contestación. En relación con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, esto es, si la entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, no se computará la participación que la sociedad A tiene en la sociedad B, la cual le otorga más del 5% de los derechos de voto, siempre y cuando se posea con la finalidad de dirigir y gestionar esta participación, se disponga de medios materiales y personales suficientes y la entidad B, a su vez, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por lo que respecta a la actividad de arrendamiento que desarrolla la entidad A, conforme a la doctrina de este centro directivo, para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; estos requisitos sólo se entenderán cumplidos si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, con independencia de que la persona empleada sea un familiar.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta se cumpliría la condición prevista en el apartado b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso, la consultante ostenta el cargo de administrador solidario en la entidad A, junto con su hermano. Sin embargo, más del 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas proceden de la retribución obtenida por la prestación de servicios profesionales en la entidad B, por lo que no se puede entender cumplido este requisito en la persona de la consultante ni en la de su hermano, con idéntica situación.

Sobre el cumplimiento de este último requisito en el grupo de parentesco formado por la consultante y su hija, de la información facilitada parece que esta última percibe retribuciones de la entidad A que representan más del 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividad económica. Sin embargo, no se especifica si la retribución percibida procede del ejercicio de funciones directivas en la entidad o si es por labores relacionadas con la gestión de la actividad de arrendamiento. En cualquier caso, estas funciones no pueden recaer en una misma persona, ya que el artículo 27.2 de la LIRPF exige que exista un contrato

laboral y que sea a jornada completa, no pudiéndose compatibilizar con el ejercicio de otras funciones en esta u otra entidad, percibiendo una remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, y, por tanto, distintos de los derivados del ejercicio de funciones directivas.

Por último, sobre la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos en la LISD, en la sucesión de la empresa familiar, el escrito de consulta no se ha planteado por los obligados tributarios en el ISD, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la LGT, no procede contestar sobre la cuestión relativa al mencionado impuesto.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

• **Consulta V0390-24, de 12 de marzo**

Cuestión planteada. El consultante ha adquirido por título sucesorio la propiedad del inmueble, presentando la correspondiente autoliquidación del ISD ante la Agencia Tributaria Valenciana, resultando una cuota a ingresar cero. El inmueble adquirido no consta inscrito en el Registro de la Propiedad, por lo que le interesa promover expediente de dominio para su inmatriculación de acuerdo con lo previsto en el artículo 203 de la Ley Hipotecaria, por lo que necesita conocer la tributación del expediente de dominio para la inmatriculación del inmueble.

Contestación. Tras la sentencia del TS 463/2023, de 11 de abril de 2023, dado que el consultante ha liquidado el ISD por la adquisición del inmueble, aunque no resultara cuota a ingresar, el expediente de dominio para la inmatriculación del inmueble no estará sujeto al I ITPAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Ahora bien, quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al ISD ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

• **Consulta V0799-24, de 18 de abril**

Cuestión planteada. La consultante adquirió por herencia una casa de labranza y una finca, por las que ya liquidó el ISD. La casa de labranza y el terreno en la que

se encuentra no están inscritas en el Registro de la Propiedad. Se quiere realizar un acta de notoriedad complementaria del título adquisitivo para inmatricular la casa de labranza, por lo que desea saber la tributación de la operación.

Contestación. En la consulta planteada el acta de notoriedad no sustituye al título, ya que existe título de adquisición. La consultante adquirió por herencia la casa de labranza y el terreno en el que se encuentra, por los que tributó en el ISD. Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en la sentencia del TS 463/2023, de 11 de abril de 2023, al no suplir al título, el acta de notoriedad para inmatricular la casa de labranza no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero deberá tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al I ISD ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

• **Consulta V1471-24, de 18 de junio**

Cuestión planteada. La empresa consultante es propietaria única de un edificio que consta de planta baja, dos sótanos con plazas de aparcamiento y tres plantas superiores que inicialmente eran oficinas, pero que se ha llevado a cabo obras de derribo, y ahora mismo están vacías. La idea es hacer una gran rehabilitación y transformarlas en viviendas. Este edificio está formado por dos fincas registrales y catastrales, pero en apariencia es solo un edificio.

La consultante se ha puesto en contacto con una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria que compraría el 57% de cada una de las fincas registrales y ambas empresas pasarían a ser titulares de las fincas en proindiviso. El mismo día de la adquisición del 57% de las fincas se firmaría ante notario la agrupación de las dos fincas en una, la división horizontal creando ya fincas registrales separadas de cada vivienda, local y plaza de aparcamiento y la disolución del proindiviso con adjudicación a cada comunero de las fincas, una de las partes se quedaría las viviendas y el sótano -2, y a la otra el local y el otro sótano -1.

A tenor de lo expuesto, teniendo en consideración que la agrupación y división horizontal son actos previos e imprescindibles para la disolución del proindiviso, se plantea si es aplicable a dichas operaciones la doctrina del TS recogida en la Sentencia 1286/2023, de 18 de octubre y devengarían un solo acto jurídico documentado por la extinción del condominio.

Contestación. No resulta aplicable la sentencia del TS 1286/2023, de 18 de octubre de 2023, al faltar la identidad de razón entre el supuesto analizado en dicha sentencia y el objeto de la presente consulta, ya que dicha sentencia versa sobre la disolución de un proindiviso preexistente.

En este caso, la entidad consultante va a realizar la venta del 57% de las dos fincas que posee y en la que surge un proindiviso para, de forma inmediata, realizar la agrupación, división horizontal y posterior adjudicación. Por lo tanto, no será de aplicación dicha sentencia y cada convención tributará de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

• **Consulta V1920-24, de 30 de agosto**

Cuestión planteada. El consultante es propietario junto con otros tres comuneros de un terreno adquirido por compraventa. Cada uno de los comuneros ostenta el 25% de la finca, siendo estos comuneros dos matrimonios casados en régimen de separación de bienes.

Se va a realizar una segregación de la parcela, siendo la finca segregada un 50% de la finca matriz. Ambas parcelas resultantes tendrán la misma valoración. Se pretende adjudicar una parcela a cada matrimonio, al 50% de propiedad de cada integrante, dando lugar a la disolución de la comunidad inicial existente. Esta comunidad no ha tenido una actividad empresarial ni económica. Al finalizar los actos de segregación y adjudicación a cada uno de los cuatro propietarios, cada uno de ellos seguirá manteniendo el mismo valor a efectos patrimoniales.

Según lo señalado, desea saber la instrumentalización y tributación de las adjudicaciones planteadas. Y, al mismo tiempo, si la valoración de las adjudicaciones es por el valor de adquisición del terreno o por el valor de mercado actual.

Contestación. Cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos «inter vivos» o se haya originado por actos «mortis causa»; a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. También es una única comunidad de bienes, en origen, la llamada comunidad hereditaria en general –aunque no realice actividades económicas–, es decir, la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto, esto es, desde que los llamados a suceder aceptan la herencia hasta su adjudicación.

Asimismo, cabe mencionar que en la sentencia 719/2024, de 26 de abril de 2024, el TS hace alusión a lo que denomina «patrimonio colectivo» en los siguientes términos: «(...) dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos. (...)».

Fuera de los supuestos de excepción vistos en los que se puede admitir la existencia de una comunidad de bienes sobre una universalidad, en función de la unidad que les confiere un destino económico común o su común origen hereditario, en caso de que no haya habido adjudicación de bienes, la cotitularidad sobre varios bienes implica la existencia de tantas comunidades como bienes haya. En el supuesto planteado debe tenerse en cuenta que se van a producir dos convenciones: la segregación de la parcela en dos y la adjudicación de las parcelas obtenidas, una a dos comuneros (que forman un matrimonio en régimen de separación de bienes) y otra a los otros dos comuneros (que integran asimismo un matrimonio en régimen de separación de bienes), a este respecto la operación planteada tributará de la siguiente manera:

- Tributación de segregación de la parcela en dos.

Se va a producir la segregación de la parcela en dos y dicha operación tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del documento notarial, y la base imponible se determinará de acuerdo a lo establecido en el artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, y el artículo 30 y 10 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos los comuneros.

- Tributación de la adjudicación de las parcelas.

Con la segregación se produce una alteración física de las fincas, pero tras la misma, los cuatro comuneros siguen siendo copropietarios de las dos fincas. Con la adjudicación planteada, no se está produciendo una disolución de la comunidad, ya que los dos inmuebles resultantes van a seguir en proindiviso, puesto que cada una de las fincas van a permanecer en proindiviso entre los dos integrantes de cada matrimonio casados en régimen de separación de bienes. Lo que ocurre es que, en lugar de una comunidad sobre una finca con cuatro comuneros, ahora habrá dos comuneros en una finca y dos en la otra;

por tanto, lo que en realidad se va a producir es una permuta de cuotas, en la que dos comuneros transmiten sus cuotas sobre una de las fincas a los otros dos comuneros que, a su vez, les transmiten sus cuotas sobre la otra finca, y que como tal tributarán por el ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la parte de la finca que adquieren.

Impuesto sobre el Valor Añadido

• **Consulta V0109-24, de 15 de febrero**

Cuestión planteada. Entidad mercantil que realizar excursiones marítimas en barco entre puertos españoles y extranjeros. Los barcos utilizados no son de su propiedad sino alquilados a terceros, pero el patrón es un empleado de la mercantil.

Contestación. Se aplica el régimen especial de agencias de viaje cuando se utilizan medios ajenos para la realización de las excursiones marítimas, como sería la embarcación que utilice para ello. El tipo impositivo aplicable a los servicios prestados en régimen de agencias de viajes es el tipo general del 21 por ciento previsto en el artículo 90 de la LIVA.

• **Consulta V0561-24, de 9 de abril**

Cuestión planteada. Venta de bienes en Territorio de aplicación del Impuesto a través de una plataforma digital por empresario no establecido. Consideración de la plataforma como «proveedor asimilado».

Contestación. Se entiende que existe una primera entrega de bienes efectuada a favor de la interfaz digital sujeta al IVA (exenta) y una segunda entrega de bienes de la interfaz digital a los clientes finales. La interfaz digital podrá acogerse al Régimen de Ventanilla Única regulado en la para la declaración de dichas operaciones.

• **Consulta V0782-24, de 17 de abril**

Cuestión planteada. Hecho imponible (artículos 5 y 11 de la LIVA), por persona física titular del 50% del capital de una entidad mercantil y administrador de la misma (cargo gratuito) que, además, le presta servicios como director creativo por los que percibe una retribución mensual.

Contestación. La actividad realizada como administrador tendrá consideración de actividad económica a efectos del Impuesto si efectúa a título oneroso una

prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles. Además, esta actividad económica, en su caso, sólo se considerará realizada con carácter independiente y, por tanto, sujeta al Impuesto si el consultante actúa en nombre propio y por su cuenta, bajo su propia responsabilidad, y soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad directamente en lugar de la propia sociedad. A estos efectos, deberá valorarse si es la entidad la que habitualmente deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y, por tanto, soporta el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros del consejo. Si el cargo de administrador es de carácter gratuito en ningún caso su actividad quedará sujeta al IVA.

• **Consulta V1373-24, de 10 de junio**

Cuestión planteada. Base imponible (artículos 78.Uno.6º y 80.Uno de la LIVA) en el caso de gestión de los residuos de envases que ponen en el mercado. Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada del Productor.

Contestación. Las entidades que trabajan según una autorización administrativa cobran un depósito a sus clientes y hasta el consumidor final por cada unidad de envase vendido con el objeto de que se retorne, en cuyo momento se devolvería dicho importe. El importe que las entidades que transmiten los envases reutilizables perciban del destinatario en concepto de depósito susceptible de devolución deberá formar parte de la base imponible del IVA relativa a la entrega de los referidos bienes. En los casos en los que se produzca la devolución del envase reutilizable se reducirá la base imponible del Impuesto relativa a la entrega de dichos envases en el importe del depósito que será objeto de devolución al adquirente.

• **Consulta V1374-24, de 10 de junio**

Cuestión planteada. Hecho imponible (artículos 12.3º y 95-Tres de la LIVA y STS de 29 de enero de 2024 STS 131/2024, recurso de casación nº 5226/2022). Cesión de vehículos a empleados cuando la empresa hubiese deducido parte del IVA en un contrato de renting.

Contestación. Cuando en la cesión del uso de vehículos por un empresario no consta el pago de una renta por parte del trabajador, remuneración o renuncia de derechos a favor del empleador que permita calificarla como prestación onerosa de servicios, la operación, entrega de bienes o prestación de servicios

del empleador a los empleados, no puede considerarse como una operación a título oneroso. El mero hecho de que, a los efectos del IRPF, esta operación tenga la consideración de retribución en especie no incide en esta calificación. Se trata de una cesión gratuita y no procede repercutir el IVA como autoconsumo de servicios pues dicha cesión no queda sujeta al Impuesto. En ausencia de repercusión por parte de la empresa al empleado, el derecho a la deducción por la adquisición o renting de los vehículos seguirá el régimen previsto en el artículo 95.Tres.2ª de la LIVA que establece una presunción de afectación al 50% de los vehículos automóviles de turismo.

• **Consulta V1640-24, de 5 de julio**

Cuestión planteada. Deducción de gastos por una entidad holding dedicada a la gestión y administración de valores representativos de fondos propios en otras entidades (artículos 5 y 94 de la LIVA).

Contestación. Una entidad holding tendrá derecho a la deducción por sus gastos generales en la medida en que participe en la gestión de todas sus entidades filiales. En el caso de que no participara en la gestión de alguna de ellas, se deberá adoptar un criterio de reparto razonable y homogéneo de deducción del Impuesto soportado que tenga en cuenta dicha circunstancia. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación. La deducción de los gastos generales está condicionada a que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado al precio de los bienes o servicios prestados.

• **Consulta V1917-24, de 30 de agosto**

Cuestión planteada. Sujeto pasivo del Impuesto (artículo 84.Uno.2º.f) de la LIVA). Concepto de edificación. Construcción de un invernadero para la producción agrícola.

Contestación. No se considera edificación a la construcción accesoria de una explotación agrícola. No es suficiente que la construcción se enclave en un terreno en el que se desarrolle una actividad agraria, sino que debe guardar relación con la explotación agrícola que se desarrolla en el mismo. Por el contrario, no tendrán carácter accesorio y, por tanto, tendrán la condición de edificación aquellas construcciones en las que se desarrolle materialmente la explotación agrícola principal y sin la cual la explotación no podría ser desarrollada en esas condiciones. Si la construcción tiene la condición de

edificación podrá ser de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cumpliéndose los restantes requisitos legales.

• **Consulta V1933-24, de 9 de septiembre**

Cuestión planteada. Hecho imponible (artículos 7.8º F) j') y 7.9º de la LIVA). Licitación por un Ayuntamiento de una concesión para la explotación de un bar junto a unas instalaciones deportivas municipales a cambio de un canon anual.

Contestación. Distinción entre contrato de servicios, contrato de concesión de servicios y concesión demanial. En estos casos la Administración o Ente Público actúa siempre como empresario o profesional y sus operaciones quedan sujetas al Impuesto. En consecuencia, el canon objeto de consulta constituye la contraprestación de una prestación de servicios, sujeta al IVA por lo que el ayuntamiento consultante deberá repercutir en factura el Impuesto correspondiente al concesionario al tipo general del 21 por ciento.

• **Consulta V2277-24, de 28 de octubre**

Cuestión planteada. Hecho imponible (artículos 13 y 28 de la LIVA). Régimen diplomático y consular. Vehículo nuevo, adquirido en Bélgica con exoneración de IVA por la condición de diplomático de su titular, se traslada al territorio de aplicación del impuesto al concluir el destino de su propietario.

Contestación. La entrada del vehículo automóvil objeto de consulta, el cual va a continuar en el patrimonio del consultante, en dicho territorio no constituye operación sujeta al IVA, por lo que no procede liquidar cantidad alguna por este concepto.

• **Consulta V2652-24, de 17 de diciembre**

Cuestión planteada. Tipo de gravamen (artículo 90 y 91 de la LIVA). Adquisición de un vehículo para personas con movilidad reducida antes de obtener el certificado del grado de discapacidad, el certificado está en tramitación en el momento de la adquisición.

Contestación. Para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de la consulta deben cumplirse los requisitos legales siendo necesario el previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Tributaria a solicitud del interesado.

No obstante, en aquellos supuestos en los que en la fecha de adquisición del vehículo no existiera el reconocimiento previo de la Agencia Tributaria para la

aplicación del tipo reducido y se hubiera aplicado el tipo general del impuesto, pero con posterioridad a tal fecha se obtuviera el certificado que acredite el grado de minusvalía o movilidad reducida correspondiente, con efectos anteriores a la solicitud del reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, sí resultaría procedente la rectificación del tipo general aplicado originariamente.

Operaciones Financieras

• **Consulta V0349-24, de 12 de marzo**

Cuestión planteada. El consultante es un árbitro profesional de una federación deportiva en la máxima categoría y reconocido como árbitro de alto nivel. Cuestiona acerca de la posibilidad de aplicar la reducción en la base imponible del IRPF por las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Contestación. los árbitros no pueden considerarse deportistas profesionales ni deportistas de alto nivel, por lo que no podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales ni aplicar la correspondiente reducción en la base imponible del IRPF con arreglo a la DA 11 de la LIRPF.

• **Consulta V0648-24, de 11 de abril**

Cuestión planteada. El consultante efectúa distintas operaciones con criptoactivos al margen de una actividad económica, obteniendo rentas e incurriendo en ciertos gastos, pregunta sobre la tributación de las rentas obtenidas y la posibilidad de deducir gastos.

Contestación.

1) Compraventa y permuta de criptomonedas: se considerarán ganancias o pérdidas patrimoniales, integrándose en la base imponible de ahorro. Si los gastos asociados, como son las comisiones de las plataformas (*trading fees*) y comisiones de uso red (*gas fee*), están directamente relacionados con las operaciones realizadas y son satisfechos por el consultante, serán computables para determinar el valor de adquisición y transmisión de dichos criptoactivos.

2) Depósitos de criptoactivos en diferentes plataformas de finanza descentralizada (DeFi, siglas en inglés de *decentralized finance*): los rendimientos derivados de la cesión de criptoactivos en plataformas DeFi se calificarán como

rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, se valorarán por su valor de mercado en euros en el momento de su percepción en caso de ser obtenidos en criptoactivos y se integrarán en la base imponible del ahorro del IRPF.

3) *Staking*: los rendimientos obtenidos por el inversor se considerarán rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Los rendimientos en especie se valorarán por su valor de mercado el día de su percepción y se integrarán en la base imponible del ahorro. La «comisión de acuñación» no será deducible y la penalización por el desbloqueo anticipado supondrá un menor importe del rendimiento obtenido.

4) *Airdrops*: los criptoactivos obtenidos a través de *airdrops*, sin que exista una relación laboral ni organización de recursos por cuenta propia, se considerarán ganancias patrimoniales y se integrarán por su valor de mercado en euros en la base imponible general del IRPF en el periodo impositivo en el que se reciban.

5) Operaciones de préstamo: los rendimientos obtenidos por el depósito de criptoactivos para ser prestados, así como la entrega de criptoactivos en garantía cuando el consultante es el prestatario se calificarán como rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y se integrarán en la base imponible del ahorro. Los gastos por comisiones e intereses no serán deducibles.

6) Comisiones por retirada de criptoactivos: si la retirada se realiza para efectuar una compraventa o permuta de criptoactivos, las comisiones asociadas se tendrán en cuenta para determinar el valor de adquisición o de transmisión. Si la retirada se realiza para efectuar una transferencia entre monederos electrónicos del consultante, la comisión no tendrá relevancia fiscal en el IRPF.

• **Consulta V0650-24, de 11 de abril**

Cuestión planteada. El consultante transmitió un bien inmueble en 2022 y aplicó la exención por reinversión del artículo 38.3 de la LIRPF, interesándose sobre la posibilidad de aplicar nuevamente esta exención en años sucesivos por la transmisión de otros elementos patrimoniales.

Contestación. El límite de 240.000 euros es un límite global, que se aplica al conjunto de rentas vitalicias que se constituyan por un contribuyente, con independencia del ejercicio en que se constituya la renta, sin que exista limitación en cuanto al número de ganancias patrimoniales a las que aplicar la exención, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos.

• **Consulta V2308-24, de 07 de noviembre**

Cuestión planteada. La consulta es formulada por una entidad que forma parte de un grupo de capital riesgo dedicado a la gestión de fondos de inversión. Los empleados tienen derecho a percepción de un *carried interest* (interés devengado) que se distribuye a través de una determinada estructura en la que intervienen entidades situadas en una jurisdicción no cooperativa, solicitando que se evalúe la posibilidad de aplicación de la DA 53 de la LIRPF en caso de reestructurar la distribución del *carried interest* a sus empleados residentes en España, de manera que el pago se realice a través de un fondo de inversión de Luxemburgo.

Contestación. La reestructuración planteada se limita a un mero cambio en la cadena de pago, sin que los derechos económicos especiales se vean realmente afectados. Por tanto, no resulta aplicable el régimen previsto en el apartado 3 de dicha DA 53.

• **Consulta V2309-24, de 07 de noviembre**

Cuestión planteada. Una asociación española de entidades de capital de riesgo expone una cuestión sobre la aplicación del régimen tributario de la DA 53 de la LIRPF, en concreto la posible aplicación del régimen tributario a los rendimientos obtenidos por personas administradoras, gestoras o empleadas que han dejado de desempeñar sus cargos o funciones.

Contestación. El apartado 1 de la DA 53 de la LIRPF confirma la calificación del *carried interest* como rendimientos del trabajo. El régimen tributario específico previsto en el apartado 3 de la DA 53 de la LIRPF resultará aplicable cuando los rendimientos constituyan efectivamente una remuneración por la gestión exitosa por parte de las personas administradoras, gestoras o empleadas, llevada a cabo en el tiempo en el que se desempeñaron sus actividades o funciones, sin que el mero hecho de que la percepción de dichos rendimientos se produzca en un momento en el que se hayan dejado de ejercer tales actividades o funciones impida la aplicación del citado régimen, siempre que los derechos económicos especiales se hubieran otorgado a las personas administradoras, gestoras o empleadas por su condición de tales y en el momento en que dichas personas se encontrasen efectivamente en el ejercicio de su actividad o de sus funciones como administradoras, gestoras o empleadas, y se cumplan todos los requisitos previstos en la DA 53.

• **Consulta V2427-24, de 26 de noviembre**

Cuestión planteada. El consultante ha transmitido bienes inmuebles en 2023, generando ganancias patrimoniales. Ha contratado un seguro que garantiza una renta vitalicia a su favor y un capital de fallecimiento, por lo que cuestiona la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en rentas vitalicias del artículo 38.3 de la LIRPF.

Contestación. Dado que no estamos ante una renta vitalicia pura y no están previstos en la póliza suscrita por la consultante mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro que cumplan con lo dispuesto en el artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no cabe la aplicación de la exclusión de gravamen prevista en el artículo 38.3 de la LIRPF.

• **Consulta V2466-24, de 9 de diciembre**

Cuestión planteada. La consultante es tomadora y asegurada de un seguro de vida mixto individual contratado en Alemania en el marco de una previsión de jubilación profesional como «seguro directo». A lo largo de la duración del seguro, hubo periodos en los que la empresa empleadora de la consultante en Alemania efectuó el pago de las primas, por lo que solicita la calificación de la prestación por supervivencia en forma de capital en el IRPF.

Contestación. Partiendo que la prestación tributará en España, en el caso de un seguro de vida individual cuya tomadora es la consultante, debe otorgarse a la prestación que se reciba la calificación que tales seguros tienen en la LIRPF, considerando que el hecho de que algunas primas hayan sido abonadas por el empleador no alteraría, en este caso concreto y dadas las circunstancias expuestas y la documentación aportada, tal calificación. La prestación por supervivencia que reciba la consultante procedente del seguro de vida del que es tomadora y asegurada deberá tributar como rendimiento del capital mobiliario. Dicho rendimiento se calculará por la diferencia entre el capital recibido y el importe de las primas satisfechas. En el presente caso, el importe de las primas que puede deducirse es el de las primas correspondientes a la contingencia de supervivencia satisfechas por la consultante. Las primas correspondientes a dicha contingencia satisfechas por la empresa empleadora sólo podrán deducirse si hubieran sido imputadas fiscalmente a la consultante en su imposición personal y no hubieran sido objeto de ventaja fiscal en dicha imposición.

• **Consulta V2524-24, de 10 de diciembre**

Cuestión planteada. Una asociación de instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones formula diversas cuestiones sobre la aplicación de la Disposición Transitoria (DT) 12 de la LIRPF en relación con la disposición anticipada de los derechos consolidados en planes de pensiones correspondientes a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad

Contestación. Siempre que se cumplan los requisitos exigidos para su aplicación, la reducción del 40 por 100 prevista en la DT 12 de la LIRPF podrá ser aplicable a las prestaciones de planes de pensiones percibidas en forma de capital en el supuesto de disposición anticipada de derechos consolidados correspondientes a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad. A efectos de determinar el plazo en el que debe percibirse la prestación en forma de capital para la aplicación de la reducción derivada de la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, deberá considerarse que el supuesto de disposición anticipada acaece en el ejercicio en el que se cumpla el requisito de antigüedad de las aportaciones y, además, se haya solicitado la disposición expresamente por el partícipe. En caso de poder disponerse anticipadamente de los derechos consolidados en planes de pensiones por corresponderse con aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad y que simultáneamente se pudiera percibir la prestación por el acaecimiento de alguna contingencia, a efectos fiscales se entendería que se percibe la prestación correspondiente a dicha contingencia.

Impuesto sobre Hidrocarburos

• **Consulta V0880-24, de 23 de abril**

Cuestión planteada. La consultante es una asociación de empresas comercializadoras de carburante, en la que algunos de sus asociados son sociedades limitadas, que carecen de instalación por lo que, a efectos del IH, no están inscritas en el Registro Territorial, ni disponen de Certificados de Ahorro Energético (CAE) y no son sujetos pasivos del Impuesto, al serlo el depósito fiscal que corresponda. Dichas entidades tienen como objeto social el comercio al por mayor de carburantes y, exclusivamente, venden a estaciones de servicio y/o gasocentros. La consultante solicita información sobre la posibilidad de que una entidad como la descrita compre carburantes a un operador petrolífero y

revenda ese carburante a estaciones de servicio y/o gasocentros facturando el operador a la sociedad comercializadora y esta facture a la estación de servicio y/o gasocentro.

Contestación. Se concluye que al no tener los asociados la condición de sujeto pasivo de IH, teniendo esta condición el depósito fiscal, se trata de productos para los que ya se ha ultimado el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales (IIEE), al haberse devengado el IH. Por otra parte, la normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación no regula las condiciones en las que se pueden vender carburantes a estaciones de servicio y gasocentros. En cambio, sí que establece una normativa detallada en cuanto a la obligación de inscripción en el registro territorial y en cuanto a la forma en que debe documentarse la circulación de esos productos. En consecuencia, la consultante no está obligada a inscribirse en el registro territorial y no estará sujeta a la obligación de extender documentos de circulación.

• **Consulta V1269-24, de 31 de mayo**

Cuestión planteada. La consultante es un operador al por mayor de productos petrolíferos, titular de diversas estaciones de servicio en España y emisor de tarjetas de gasóleo profesional, que suministra Aceite Vegetal Hidrogenado (HVO, siglas en inglés de *Hydrogenated Vegetable Oil*) mezclado con el gasóleo de automoción. El HVO es un biocarburante renovable y avanzado con característica técnicas análogas al gasóleo de automoción, y es, actualmente, el principal biocarburante que se mezcla con el gasóleo de automoción para el cumplimiento del Sistema de Certificación de Biocarburantes, obligaciones generales de descarbonización y objetivos de energías renovables que tienen los operadores al por mayor de productos petrolíferos. La consultante desea saber si los consumos de HVO puro (100 %) como carburante en el motor de los beneficiarios de gasóleo profesional, generan el derecho a la devolución parcial del IH.

Contestación. Se concluye que en la medida que el HVO puro, se clasifique en cualquiera de los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19, tendrá la consideración de gasóleo a los efectos del IH y, por tanto, su uso, en las condiciones del artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), será susceptible de beneficiarse de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional.

Impuesto Especial sobre la Electricidad

• **Consulta V1146-24, de 23 de mayo**

Cuestión planteada. La consultante es una asociación de comercializadores de energía eléctrica que pretende comercializar un producto denominado «batería virtual», en el que se acumularían los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación, por lo que solicita la aclaración sobre la tributación del producto en el IVA, en el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) y en Tasas.

Contestación.

- Respecto a la tributación en el IEE, en ningún caso los excedentes de energía eléctrica no compensados en el periodo de facturación en el que se generaron, podrán compensarse en periodos de facturación posteriores.

En la primera modalidad (compensación de los excedentes de producción más allá de un periodo de facturación con los futuros consumos de energía), el suministro de energía eléctrica procedente de los excedentes de energía eléctrica acumulados en una «batería virtual» y utilizado para compensar consumos de energía eléctrica en periodos de facturación posteriores al periodo de facturación en que se generaron dichos excedentes, no podrá acogerse al supuesto de exención establecido en el apartado 9 del artículo 94 de la LIE, quedando por tanto sujeto al IEE.

En ningún caso, la consultante podrá aplicar a modo de descuento en las facturas posteriores que emita a sus clientes, el valor económico de los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor económico de la energía eléctrica consumida en un determinado periodo de facturación, de modo que la base imponible del IEE pudiera llegar a ser cero.

Bajo la segunda modalidad (devolución de la comercializadora por el valor de los excedentes de producción), dependerá de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto.

- En relación con las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, en base a la regla especial

del artículo 24.1.c) del TRLRHL no procede minorar el importe de los ingresos brutos procedentes de la facturación por el suministro de energía eléctrica en el valor económico de los descuentos aplicados por excedentes no compensados.

- En cuanto al IVA, bajo la primera modalidad, los excedentes que se compensen en periodos futuros no podrán minorar la energía consumida en ese periodo, ni tendrán la consideración de descuento a efectos de lo establecido en el artículo 78. Tres.1º de la LIVA. En estos casos, la base imponible de las entregas de energía por la comercializadora no se verá reducida por el valor de los excedentes de periodos de facturación anteriores, sin perjuicio de que el pago económico efectuado por el consumidor sí sea inferior. La contratación de la «batería virtual» por consumidores con excedente de producción que no tuviera la condición de empresario o profesional, no determina que los mismos adquieran, en su caso, dicha condición y, por tanto, las entregas de los excedentes de energía a la comercializadora no estarán sujetas al IVA. No obstante, dichas entregas estarán sujetas al Impuesto cuando los productores con excedente tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto.

Bajo la segunda modalidad, dependerá de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto. Si la «devolución» se ha articulado como el método de cálculo del importe de un descuento en el pago final efectuado por el consumidor final correspondiente a las entregas de energía efectuadas por la comercializadora en el periodo en el que se aplica, sin perjuicio de que no se verá reducida la base imponible de estos suministros, el tratamiento de este devolución o compensación financiera será equivalente a lo señalado en el punto anterior.

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

• Consulta V2418-24, de 26 de noviembre

Cuestión planteada. La consultante es una empresa establecida en las Islas Canarias, titular de un régimen de perfeccionamiento activo autorizado por el Gobierno Canario que, adquiere productos sujetos al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR) fuera del territorio de aplicación del impuesto, y dentro del mismo.

En relación con los bienes que, son importados en las Islas Canarias, con motivo de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo autorizado por el

Gobierno Canario, la consultante pregunta en primer lugar, ante qué Administración deberá liquidarse el IEEPNR y a través de qué procedimiento, en el supuesto de bienes importados en las Islas Canarias, con motivo de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo autorizado por el Gobierno Canario y, en segundo lugar si los bienes importados, bajo el régimen de perfeccionamiento activo otorgado por el Gobierno Canario, que son enviados, una vez realizados los correspondientes trabajos sobre ellos, a península y Baleares no quedan sujetos al IEEPNR, toda vez que, no existe devengo de derechos arancelarios.

Contestación. Respecto de la primera pregunta se concluye que, el hecho imponible del IEEPNR ya se ha producido antes de la inclusión de los productos sujetos en el régimen de perfeccionamiento activo. La liquidación del impuesto la realizará la Agencia Tributaria.

Respecto de la segunda pregunta, se concluye que en el momento de la entrada de los bienes en las Islas Canarias se habrá producido el hecho imponible importación del IEEPNR, por lo que la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo otorgado por el Gobierno Canario no tendrá efecto sobre en dicho impuesto. Lo mismo sucede si se trata de bienes adquiridos por la consultante en las Islas Canarias por las que ya se devengó el impuesto.

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

• Consulta V2414-24, de 25 de noviembre

Cuestión planteada. Gestor de residuos que transforma residuos plásticos en materia prima reciclada. Los residuos se someten previamente a una operación de valorización (R12), mediante la cual se generan unos fardos que se someten a una operación de tratamiento final (R0307) obteniéndose las materias primas recicladas, solicita la aclaración sobre el tratamiento fiscal de las mermas generadas en el proceso anterior.

Contestación. Se concluye que las «mermas» generadas quedan amparadas por la exención regulada en el artículo 89, letra f) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, puesto que se trata de residuos resultantes de operaciones de tratamiento, los cuales no son rechazos de residuos municipales y proceden de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no son operaciones de tratamiento intermedio.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

• **Consulta V1023-24, de 16 de mayo**

Cuestión planteada. Incorporación de una propiedad privada al dominio público marítimo-terrestre por aplicación de la legislación de costas, por haber quedado incluido el bien en el deslinde del mismo. La Ley 22/1988, de 28 de julio, *de Costas*, indica que los afectados pasarán a ser titulares de una concesión administrativa. Se plantea quién ostenta la titularidad del bien de dominio público durante la tramitación del derecho de ocupación y aprovechamiento, y quién es el sujeto pasivo del impuesto.

Contestación. El artículo 61.5 del TRLRHL establece que no están sujetos al IBI los bienes de dominio público marítimo-terrestre que sean de aprovechamiento público y gratuito. No obstante, la propiedad afectada por la Ley 22/1988 está sujeta al impuesto.

El hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles. Estos derechos son cuatro, por este orden: el derecho de concesión administrativa, el derecho de superficie, el derecho de usufructo y el derecho de propiedad.

El sujeto pasivo del impuesto será la persona o entidad titular del derecho que constituya, en cada caso, el hecho imponible.

Respecto a la cuestión relativa a quién ostenta la titularidad del bien de dominio público marítimo-terrestre durante la tramitación del derecho de ocupación y aprovechamiento es una cuestión no tributaria, que excede de las competencias de este Centro Directivo.

En relación con el IBI, durante la tramitación de la concesión administrativa, será sujeto pasivo del impuesto la persona física, jurídica o entidad que, a fecha del devengo del impuesto, ostente el derecho de propiedad.

Y cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/1988, se otorgue el derecho de ocupación y aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre, será contribuyente el titular del derecho de la concesión administrativa, es decir, el concesionario.

Impuesto sobre Actividades Económicas

• **Consulta V1796-24, de 17 de julio**

Cuestión planteada. Sociedad que, por la actividad de comercialización, gestión y explotación de puntos de recarga de vehículos eléctricos, está matriculada en el epígrafe 664.2 del impuesto, «Puntos de recarga de vehículos eléctricos». Se plantea si, por las actividades que presta estaría sujeta exclusivamente a la cuota nacional prevista en el epígrafe 664.2, o si, además, tiene que tributar por la cuota mínima municipal.

Contestación. La actividad de puntos de recarga de vehículos eléctricos se clasifica en el epígrafe 664.2 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, «Puntos de recarga de vehículos eléctricos», y tiene asignadas dos tipos de cuota, una cuota mínima municipal que satisfará, exclusivamente, el titular del establecimiento o local en el que el punto de recarga esté instalado, y una cuota nacional que satisfará, exclusivamente, el propietario de los puntos de recarga.

La sociedad, por el suministro e instalación de puntos de recarga a clientes para uso privado de los mismos, por la instalación, supervisión, gestión y explotación de puntos de recarga en espacios cedidos por terceros y por la puesta a disposición de sus propios puntos de recarga a otros operadores, al ser la propietaria de los puntos de recarga de vehículos eléctricos, está obligada a darse de alta en el citado epígrafe 664.2, y tributar, exclusivamente, por la cuota nacional prevista en el mismo. En estos casos, el titular del establecimiento o local donde estén ubicados dichos puntos de recarga deberá darse de alta en el mismo epígrafe 664.2 y tributar, exclusivamente, por la cuota mínima municipal.

Por la instalación, supervisión, gestión y explotación de puntos de recarga en espacios en régimen de concesión administrativa, la sociedad, al ser concesionaria de las «localizaciones o terrenos» en los que se instalan los puntos de recarga, tiene la consideración de titular del establecimiento o local donde se ejerce la actividad, aunque no sea la propietaria de dichos inmuebles, y en consecuencia, tendrá que darse de alta en el epígrafe 664.2, pero en este caso tributará por ambas cuotas asignadas en el epígrafe (cuota nacional y cuota mínima municipal), al ser la sociedad propietaria del punto de recarga y también titular del establecimiento o local en el que el punto de recarga está instalado.

Y, por la actividad que desarrollará en el futuro de instalación, supervisión, gestión y explotación de puntos de recarga en espacios de su propiedad,

tributará tanto por la cuota nacional como por la cuota mínima municipal, al ser propietaria del punto de recarga y titular del establecimiento o local en el que el punto de recarga está instalado.

• **Consulta V2191-24, de 14 de octubre**

Cuestión planteada. Cooperativa propietaria de un complejo residencial que va a ser cedido a sus socios para uso y disfrute, en el que se realizan actividades de atención integral y continuada a sus residentes. Las construcciones fueron adquiridas y promovidas por la propia consultante. Se plantea si la actividad prestada a los socios está sujeta al impuesto y, en su caso, rúbricas en la que tiene que matricularse.

Contestación. La actividad de cesión, para uso y disfrute, a sus socios de unas instalaciones propiedad de la cooperativa y gestionada por ella misma, supone la realización del hecho imponible del impuesto, y por tanto, la sujeción al mismo.

Por la cesión de viviendas tendrá que darse de alta en el epígrafe 861.1 de la sección primera de las Tarifas, «Alquiler de viviendas», y, por la prestación de servicios de asistencia social a personas mayores y/o dependientes total o parcialmente, tendrá que matricularse en el grupo 952 de la sección primera de las Tarifas, «Asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes, disminuidos físicos y ancianos, en centros no residenciales».

En relación con la actividad de promoción inmobiliaria, al destinarse la totalidad de los inmuebles al alquiler, no se produce el hecho imponible del impuesto, y, por tanto, no está obligada a darse de alta en el IAE.

• **Consulta V2528-24, de 10 de diciembre**

Cuestión planteada. Sociedad dedicada a la fabricación de productos cárnicos, emplea cámaras frigoríficas para su conservación. Además, ha instalado placas de energía fotovoltaica para autoconsumo. Se plantea si la potencia instalada de los compresores de las cámaras frigoríficas tiene consideración de elemento tributario y si tiene que darse de alta en el impuesto por la producción de energía eléctrica para autoconsumo.

Contestación. La regla 14ª de la Instrucción define en el apartado 1 los distintos elementos tributarios aplicables para la determinación de la cuota de Tarifa que corresponda a las distintas actividades. En concreto, la letra A) define la potencia instalada.

En el caso que la sociedad destine las cámaras frigoríficas, exclusivamente, al depósito y conservación de la materia prima y el producto terminado, la potencia correspondiente a los compresores de las cámaras frigoríficas no debe ser computada por no estar directamente afectas a la producción de productos cárnicos.

Por el contrario, si las cámaras frigoríficas están directamente afectas a la producción de los citados productos cárnicos por contribuir a la refrigeración o congelación de los mismos, constituyendo una fase más del proceso productivo, sí se computará la potencia de dicho elemento energético.

Por otro lado, por la producción de energía fotovoltaica destinada para autoconsumo, sin que en ningún caso dicha energía sea volcada a la red, no se produce el hecho imponible del IAE, de acuerdo con el artículo 79.1 TRLRHL, al no tener la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no estando la sociedad obligada a darse de alta en el IAE.

• **Consulta V2646-24, de 26 de diciembre**

Cuestión planteada. Entidad que se dedica a la intermediación de la actividad de compraventa de ahorros energéticos dentro del sistema de CAE. Se plantea en qué rúbrica del impuesto se tiene que matricular.

Contestación. La clasificación de las actividades económicas en las Tarifas del IAE se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades, de acuerdo con los servicios que preste de modo efectivo el sujeto pasivo.

La actividad de intermediación consistente en la compra de ahorros energéticos dentro del sistema CAE, a personas físicas y jurídicas que realizan la inversión inicial, para posteriormente vendérselos a los sujetos delegados y obligados que participan en el sistema CAE, se clasifica en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas, «Otros servicios financieros n.c.o.p.» (no comprendidos en otra parte), según lo dispuesto por la regla 8ª de la Instrucción.

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

• **Consulta V1047-24, de 21 de mayo**

Cuestión planteada. Prorratio de la cuota del impuesto por trimestres naturales en el caso de primera adquisición. Se plantea si el concepto de primera

adquisición comprende la importación de un vehículo usado, objeto de primera matriculación en el territorio nacional por un residente nacional.

Contestación. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas. En particular, grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica matriculados en los registros públicos correspondientes, incluyendo tanto a los vehículos provistos de matrícula ordinaria, como aquellos provistos de matrículas especiales, permisos temporales y matrícula turística.

Los vehículos importados deben ser matriculados en España, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Vehículos. Una vez producida la importación y matriculación del vehículo, se dará de alta en el Registro de Vehículos y se devengará el IVTM.

El apartado 3 del artículo 96 del TRLRHL regula el prorrateo por trimestres naturales de la cuota del IVTM en el caso, entre otros, de primera adquisición.

El término «primera adquisición» se refiere al propio vehículo y no a su titular, con lo que el prorrateo solo es posible en el supuesto de adquisición del vehículo por su primer titular.

En consecuencia, la importación de un vehículo usado que sea objeto de primera matriculación en el territorio nacional tiene la consideración de primera adquisición en territorio nacional, y, por tanto, la cuota del impuesto puede ser prorrateada por trimestres naturales.

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

• **Consulta V0266-24, de 29 de febrero**

Cuestión planteada. Persona física que, por la reforma de un local para abrir un laboratorio farmacéutico, le exigen licencia urbanística de actividad por la instalación de nueva maquinaria de producción. Se plantea la sujeción al impuesto de la licencia de actividad por la instalación de la nueva maquinaria.

Contestación. El artículo 100 del TRLRHL establece que el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, con independencia de que se haya obtenido o no dicha licencia.

La base imponible del impuesto, tal como dispone el artículo 102 del TRLRHL, está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiendo por tal, el coste de ejecución material de aquella. En la definición de la base imponible se excluye expresamente el IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

El TS se ha pronunciado en diversas sentencias, excluyendo de la base imponible del ICIO el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas –salvo el coste de su instalación– contruidos por terceros fuera de la obra e incorporados a la misma y que por sí mismas no necesiten licencia urbanística. Sin embargo, matiza lo anterior señalando que sí que se incluyen en la base imponible del ICIO las instalaciones que sirven para proveer a la construcción de servicios esenciales para su habitabilidad o utilización, es decir, incluye el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del mismo proyecto que sirvió para solicitar y obtener la correspondiente licencia.

Además, el TS declara que han de incluirse en la base imponible aquellos elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no solo del presupuesto de la obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

En primer lugar, respecto a la cuestión de si la instalación de tales máquinas industriales por sí sola (con independencia de la reforma del local) está sujeta o no a licencia de obras o urbanística, las CCAA han asumido competencias en materia urbanística para determinar los actos sujetos a licencia de obras o urbanística, por lo que habría que acudir a la respectiva norma autonómica.

En segundo lugar, en relación con la cuestión de si la maquinaria tiene un carácter inherente al local y si sirve para proveer a la construcción de elementos o servicios esenciales para su habitabilidad o utilización, y ello con independencia de que las máquinas sean esenciales para el desarrollo del proceso productivo que se llevará a cabo en la nave una vez finalizada la construcción, el ICIO no

grava la realización de una actividad industrial o productiva, sino la realización de una construcción, instalación u obra.

En consecuencia, si no se cumplen los dos requisitos anteriores, el coste o valor de la maquinaria industrial no formará parte de la base imponible del ICIO, y tan solo formaría parte de la base imponible el coste de la instalación de la maquinaria, siempre que dicha instalación requiriera algún tipo de obra de albañilería u «obra civil».

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

• **Consulta V0123-24, de 15 de febrero**

Cuestión planteada. El consultante y sus tres hermanos adquirieron, al 25% cada uno, la propiedad de un bien inmueble por herencia. Tras el fallecimiento de dos de ellos, su cuota correspondiente fue heredada por dos hijas de estos y por una sobrina del consultante. Pretenden disolver el condominio del bien inmueble, adjudicando la totalidad de la propiedad a la sobrina, compensando en metálico al resto de comuneros. Se plantea la tributación de la operación en el IIVTNU.

Contestación. La extinción o disolución de una comunidad de bienes supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación.

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación. En el caso de que la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial, por lo que no se devengará el IIVTNU.

Por el contrario, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación, dicha adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo.

No obstante, cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. En este caso, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa y no determinará la sujeción al IIVTNU.

Por tanto, en este caso, se está ante una disolución de comunidad de bienes formada por un único bien inmueble que se adjudica a una de las comuneras que

compensa económicamente al resto de los comuneros, siendo el exceso de adjudicación inevitable, por lo que no se producirá el hecho imponible del IIVTNU.

A efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado a la comunera y, para la determinación de la base imponible del IIVTNU, se tendrá en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

• **Consulta V1413-24, de 13 de junio**

Cuestión planteada. Transmisión lucrativa por causa de muerte de un terreno de naturaleza urbana por el fallecimiento del padre del consultante. Se plantea cuándo se produce el devengo del impuesto, si en el momento del fallecimiento o cuando se acepta la herencia.

Contestación. La fecha de devengo del impuesto, al tratarse de una transmisión lucrativa, de acuerdo con el artículo 109 del TRLRHL, es la «fecha de la transmisión», sin que la ley defina tal concepto.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál sea el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, hay que acudir con carácter supletorio, de acuerdo con el artículo 7.2 de la LGT, a los correspondientes preceptos del Código Civil (CC).

Según lo previsto en el CC, los herederos adquieren la propiedad del inmueble desde el momento del fallecimiento del causante y no desde la fecha de la aceptación de la herencia.

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en ese momento el devengo del tributo.

Cuando posteriormente los herederos vendan el inmueble, para la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, el cómputo del período de generación del incremento de valor se lleva a cabo desde la fecha en que los transmitentes adquirieron el inmueble, es decir, desde la fecha del fallecimiento de su padre, hasta la fecha de la venta.

• **Consulta V2593-24, de 13 de diciembre**

Cuestión planteada. Un matrimonio adquirió un bien inmueble por contrato privado de compraventa. Tras fallecimiento del cónyuge han procedido los herederos a elevar a público el contrato privado. Se consulta acerca de la fecha en que se considera adquirida la propiedad del inmueble a efectos del impuesto.

Contestación. El artículo 109 del TRLRHL señala que, en cuanto al devengo del IIVTNU en el caso de transmisión de la propiedad, como es la compraventa, debe atenderse a la «fecha de la transmisión», sin que la ley defina tal concepto.

A falta de dicha especificación, la fecha en que se transmite la propiedad de un bien será aquella que se derive de la aplicación del CC.

A los efectos del devengo del IIVTNU, las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en el CC, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente.

Por tanto, la transmisión mediante compraventa de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del comprador, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de escritura pública, si de esta no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

En el caso de que la compraventa se haga mediante contrato privado, el simple otorgamiento del mismo no implica por sí solo la transmisión de la propiedad del bien, ya que es necesario que se produzca también la entrega de la cosa vendida.

Por lo que, en caso de documento privado habrá de probarse la entrega de la cosa por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En conclusión, si puede probarse la existencia del contrato privado de compraventa en la fecha de la firma de dicho contrato y que, asimismo, se produjo también la entrega real y efectiva del inmueble al comprador, se entenderá transmitida la propiedad del inmueble en dicha fecha y, por tanto, producido el devengo del IIVTNU o impuesto equivalente vigente en dicha fecha.

Si no puede probarse la fecha del contrato en el día de su firma, se estará a la primera de las fechas en las que se produjo, en su caso, alguna de las circunstancias del artículo 1227 del CC, como puede ser la fecha del fallecimiento de alguno de los firmantes del contrato privado; la presentación y protocolización del contrato privado al notario que otorgó la escritura de capitulaciones matrimoniales; o la incorporación o inscripción del contrato

privado en algún registro público o su presentación ante algún funcionario público por razón de su oficio. Debiendo probarse, asimismo, la entrega de la cosa.

Por último, si no se diera ninguno de los hechos anteriores se tomaría como fecha de transmisión la fecha en la que se otorgue la escritura de elevación del contrato privado de compraventa.

Tasas Locales y Contribuciones Especiales

• **Consulta V0004-24, de 1 de febrero**

Cuestión planteada. Sociedad titular de varios centros industriales que van a acudir al mercado organizado de gas, como Consumidor Directo en Mercado, adquiriendo el gas en el punto virtual de balance, sin vender el gas ni distribuir cualquier excedente. Se plantea si los Consumidores Directos en Mercado o su representante deben estar sujetos a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local en la cuantía regulada en artículo 24.1.c) del TRLRHL.

Contestación. El artículo 24 del TRLRHL establece que la aplicación del régimen especial de cuantificación de la tasa del apartado c) requiere de la concurrencia simultánea de una serie de circunstancias.

En concreto, señala que el obligado al pago de la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local sea una empresa explotadora de servicios de suministros y no cualquier otra clase de persona o entidad.

La Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, regula la figura de los consumidores directos en mercado como aquellos consumidores que adquieren directamente para su propio consumo el gas natural en el mercado organizado de gas, sin recurrir a un comercializador autorizado, y para ello tienen acceso a las instalaciones de terceros de regasificación, almacenamiento, transporte y distribución de gas al igual que los comercializadores.

En este caso, los centros industriales de la sociedad, o su representante, van a actuar como consumidores directos en mercado, adquiriendo el gas natural para su propio consumo en el punto virtual de balance y no para su suministro a terceros, por lo que no resulta de aplicación el régimen especial de cuantificación de la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio

público local regulado en el artículo 24.1.c) del TRLRHL, dado que no se trata de una empresa explotadora de servicios de suministro de gas natural.

No obstante, si los centros industriales de la sociedad, como consumidores directos en mercado, tienen acceso a la red de distribución de gas natural para canalizar el gas desde el punto virtual de balance hasta el punto de salida o brida de entrada del punto de consumo de cada centro y, en la medida en que dicha red de distribución transcurra por el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, estará haciendo una utilización o aprovechamiento especial del dominio público local que podrá ser objeto de gravamen por la correspondiente tasa, en el caso de que el ayuntamiento así lo estableciera. Ahora bien, la determinación del importe de esta tasa tendría que realizarse por la regla general de la letra a) del artículo 24.1 del TRLRHL, y no por la regla especial de la letra c), al no tratarse de una empresa explotadora de servicios de suministro.

• **Consulta V0584-24, de 9 de abril.**

Cuestión planteada. Persona física, junto con sus vecinos de un núcleo residencial, van a solicitar al Ayuntamiento el establecimiento de un servicio de vigilancia nocturna complementario al de la Policía Local, mediante un contrato de servicios con una empresa de seguridad privada. Se consulta si el servicio adicional puede ser financiado mediante una contribución especial.

Contestación. El artículo 28 del TRLRHL señala que constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.

En consecuencia, para que el establecimiento o ampliación de un servicio pueda financiarse con una contribución especial, tiene que tratarse de un servicio público y debe suponer la obtención para el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes.

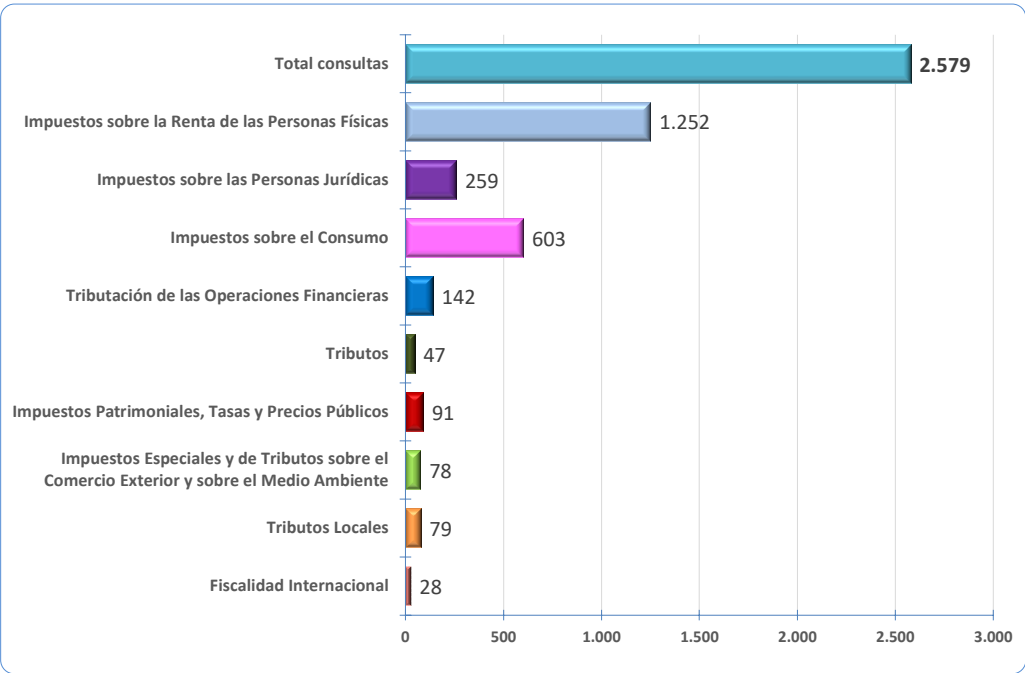
En este caso, al tratarse de un servicio de seguridad privada, no puede ser financiado mediante una contribución especial.

Los datos correspondientes al número total de consultas notificadas por cada Subdirección General en el año 2024 se recogen en el siguiente cuadro IV y se representan en el gráfico I.

Cuadro IV
Número de consultas notificadas

Subdirección General	Consultas
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas	1.252
Impuestos sobre las Personas Jurídicas	259
Impuestos sobre el Consumo	603
Tributación de las Operaciones Financieras	142
Tributos	47
Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos	91
Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente	78
Tributos Locales	79
Fiscalidad Internacional	28
Total	2.579

Gráfico I
Número de consultas notificadas



Finalmente, cabe mencionar que el tiempo medio de tramitación de las consultas que son contestadas a los interesados alcanzó en el ejercicio los 185 días.

II.2.2. Informes

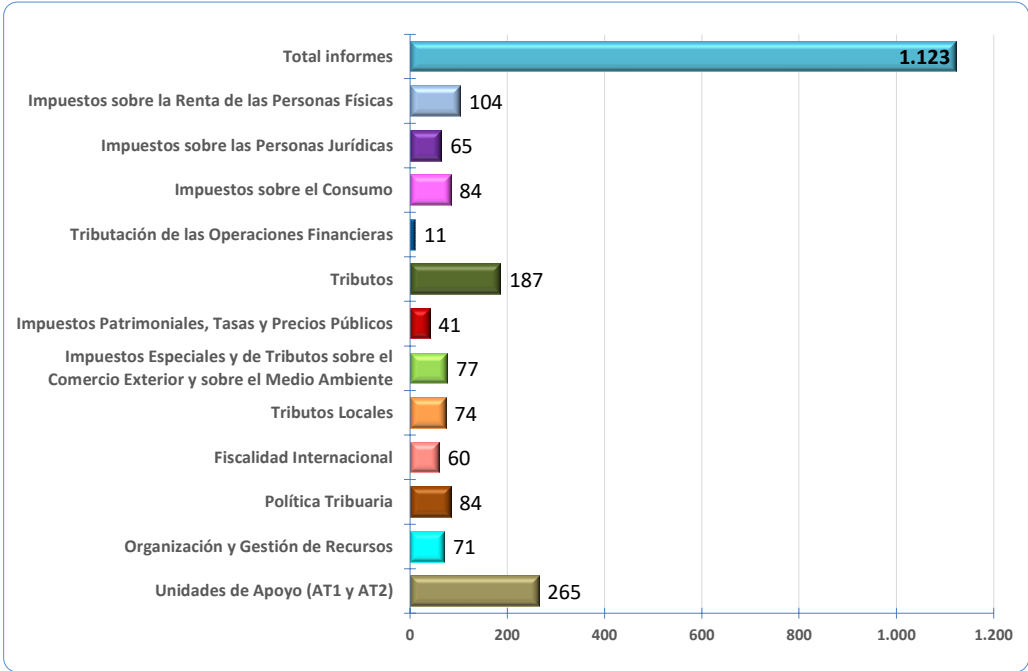
La emisión de informes en materia tributaria dirigidos a otros órganos del MHAC, especialmente la SEH –Informes ST’s–, así como a los distintos Departamentos Ministeriales u otras instituciones públicas –Informes Externos– constituye una parte muy importante de la actividad de la DGT. A los anteriores informes deben agregarse los tramitados entre unidades de la propia Dirección General con la finalidad de formar el criterio correspondiente cuando este afecte a distintas materias.

En el año 2024, el número total de informes (Externos y ST’s) que elaboraron cada una de las Subdirecciones Generales queda reflejado en siguiente cuadro V y en el gráfico II.

Cuadro V
Número de informes emitidos

Subdirección General	Informes
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas	104
Impuestos sobre las Personas Jurídicas	65
Impuestos sobre el Consumo	84
Tributación de las Operaciones Financieras	11
Tributos	187
Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos	41
Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente	77
Tributos Locales	74
Fiscalidad Internacional	60
Política Tributaria	84
Organización y Gestión de Recursos	71
Unidades de Apoyo (AT1 y AT2)	265
Total	1.123

Gráfico II
Número de informes emitidos



II.2.3. Síntesis de la actividad interpretativa

La actividad «interpretativa» de la DGT, es decir, la relacionada con la resolución de consultas vinculantes formuladas por los obligados en los términos previstos en el artículo 88 de la LGT, la emisión de «Informes externos» dirigidos a entidades, organismos e instituciones públicas en materia tributaria y la evacuación de Informes ST's –destinados fundamentalmente a la SEH– en el ejercicio ofrece los siguientes datos.

A los datos anteriores sobre informes y consultas deben agregarse los tramitados internamente entre unidades de la propia Dirección General que alcanzaron los 1.554.

II.3. ACTUACIONES EN APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Las actividades realizadas por este Centro Directivo en el año 2024 en relación con las actuaciones tributarias incluyen la tramitación y la resolución de expedientes en materias del ámbito de las competencias de la DGT y los expedientes tramitados en procedimientos amistosos (PROCAMIS) por conflictos de ámbito impositivo por la no adecuación a los convenios internacionales.

Asimismo, funcionarios de la DGT forman parte de la Comisión de Conflicto en la Aplicación de la Norma tributaria.

II.3.1. Expedientes tramitados

Corresponde a este Centro Directivo la tramitación de expedientes relativos a los siguientes asuntos:

- Concesión de beneficios tributarios para autopistas de peaje.
- Concesión tonelaje.

El número de expedientes tramitados en el año 2024 queda reflejado en el siguiente cuadro VI.

Cuadro VI
Expedientes tramitados

Materia	Número
Bonificaciones de autopistas	1
Buques -Régimen de tonelaje-	35
Total	36

II.3.2. Tramitación de procedimientos amistosos

Los PROCAMIS o MAP (siglas en inglés de *Mutual Agreement Procedure*) constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias recogido en los Convenios Internacionales aplicables en España. Se inician a petición del obligado tributario cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio. También existe la posibilidad de PROCAMIS de tipo interpretativo.

La autoridad competente para resolver estos procedimientos es, con carácter general, la DGT, excepto los que se refieren al procedimiento sobre la aplicación del Convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, y aquellos procedimientos que se refieran a la aplicación de los artículos de los CDI que regulan los beneficios empresariales con establecimiento permanente y las empresas asociadas.

En relación con el estado de situación a 31 de diciembre, en línea con las pautas de seguimiento estadístico establecido por la OCDE, a continuación se recoge en el cuadro VII la información para el año 2024.

Cuadro VII
Procedimientos amistosos 2024

Casos iniciados antes del 1 de enero de 2016	Inventario inicial 2024	Casos iniciados	Casos cerrados	Inventario final 2024
Casos de precios de transferencia	10	0	1	9
Otros casos	16	0	2	14
Casos iniciados a partir del 1 de enero de 2016	Inventario inicial 2024	Casos iniciados	Casos cerrados	Inventario final 2024
Casos de precios de transferencia	479	260	102	637
Otros casos	409	171	144	436

Mientras que en el siguiente cuadro VIII, se recoge la evolución en el periodo 1 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2024.

Cuadro VIII
Procedimientos amistosos 2019-2024

2019-2024	Inventario inicial 1/1/2019	Casos iniciados	Casos cerrados	Inventario final 31/12/2024
Casos de atribución/asignación	239	1.189	782	646
Otros casos	151	747	448	450
Total	390	1.936	1.230	1.096

En 2024 se han celebrado 13 reuniones para la negociación de los PROCAMIS con el siguiente detalle:

- Dos reuniones bilaterales entre España y Suecia.
- Tres reuniones bilaterales entre España y Francia.
- Reunión bilateral entre España y Reino Unido.
- Reunión bilateral entre España y Japón.
- Dos reuniones bilaterales entre España y Colombia.
- Reunión bilateral entre España y Austria.
- Reunión bilateral entre España y Alemania.
- Reunión bilateral entre España y Bélgica.
- Reunión bilateral entre España y Suiza.

II.3.3. Tramitación de procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La Comisión de conflicto en la aplicación de la norma tributaria es una Comisión no permanente que se reúne ad hoc para la tramitación de cada procedimiento dirigido a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a que se refiere el artículo 15 de la LGT.

Dicha Comisión está conformada por cuatro vocales y un secretario. Dos representantes de la DGT asumen, respectivamente, la Presidencia y una vocalía. Otro representante de la DGT ejerce las labores de secretario de la Comisión. De dicha Comisión también forman parte dos vocales en representación de la Administración tributaria actuante que, en términos generales es la Agencia Tributaria. El voto del presidente dirime el empate en caso de producirse el mismo.

En el año 2024 se han tramitado 8 procedimientos.

II.3.4. Colaboración en actuaciones de auxilio judicial

Durante el año 2024 se han recibido peticiones de informe por cuestiones de inconstitucionalidad, planteadas por la Abogacía del Estado, en relación con determinados preceptos de la LIS y que detallamos a continuación:

- **Recurso de inconstitucionalidad presentado contra la DA 19ª de la LIS.** El motivo de impugnación gira en torno a la vulneración de los principios constitucionales de igualdad tributaria y capacidad económica (artículos 14 y 31.1 de la CE), al discriminar injustificadamente a los grupos fiscales frente a entidades individuales y gravar rentas inexistentes, y solicita la elevación de cuestión de inconstitucionalidad.

A estos efectos, se ha evaluado el contenido de los recursos formulados por distintos obligados tributarios.

- **Recurso de casación contra la denegación de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS.** El motivo principal de impugnación del recurso de casación es la denegación por parte de la Agencia Tributaria y la Audiencia Nacional de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una escisión total no proporcional, al considerar que los patrimonios escindidos no constituían ramas de actividad, requisito exigido por la normativa fiscal española. La recurrente considera que la norma española vulnera el Derecho de la UE, al imponer una condición no prevista por la Directiva 2009/133/CE.
- **Recurso contra la Orden HAC/495/2024,** de 21 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IS para 2023.
- **Recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 3, apartado Segundo, número Siete del Real Decreto-ley 3/2016,** de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
- **Demanda planteada por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Reino de España:** La Comisión considera que la LIS incumple la Directiva 2009/133/CE al exigir el requisito de rama de actividad para que las escisiones totales no proporcionales puedan beneficiarse del régimen de neutralidad fiscal.
- **Demandas relativas a la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero.** Se han efectuado cuatro informes relativos a los modelos de autoliquidación de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

- **Demandas de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.** Se han evacuado ocho informes por la infracción declarada del Derecho de la Unión europea del régimen jurídico relativo al modelo 720.
- **Interpretación del artículo 23 de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019.** Se ha elaborado un informe relativo a cuestiones prejudiciales planteadas por un Juzgado de lo Mercantil de Gijón al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).
- **Recursos contenciosos-administrativos interpuestos ante el Tribunal Supremo contra el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.** Se han elaborado dos informes en relación con el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.
- **Recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.** Se ha evacuado un informe referente a la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos presentada correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
- **Recurso de responsabilidad patrimonial del Estado.** Se han elaborado dos informes sobre la aplicación de la disposición adicional segunda de la LISD respecto a la adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.
- **Demanda de responsabilidad patrimonial sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.** El motivo de la demanda es la inadmisión por parte de la Subdirección General de Recursos, reclamaciones y relaciones con la Administración de Justicia de la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos, con sustento en la infracción del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, tras la modificación de la LIE, a través de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en cuanto a la regulación del Impuesto sobre Hidrocarburos, sobre la

base de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20), en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

- **Recursos contencioso-administrativo de responsabilidad patrimonial referente a la supresión de la exención sobre la fabricación e importación de biogás destinado a generación y cogeneración de energía eléctrica en el Impuesto sobre Hidrocarburos.** El motivo de los recursos es la inadmisión por extemporáneas mediante Acuerdo del Consejo de Ministros de las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea para resarcirse del daño, conforme el artículo 32.5 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Los reclamantes solicitan que se anulen los Acuerdos del Consejo de Ministros y se declare la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Los reclamantes invocan como fundamento de sus reclamaciones la Sentencia del TJUE, de fecha 7 de marzo de 2018, resolviendo el Asunto C-31/17, en relación con la Directiva 2003/96/CE, que, en su consideración, evidencia el daño cuyo resarcimiento pretende.
- **Cuestión de inconstitucionalidad número 900/2023, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en relación con el artículo 175.2 de la Ley Foral 2/1995, de 10 marzo, de Haciendas Locales de Navarra, en la redacción vigente en abril de 2015, por posible vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española.** Se ha elaborado un informe a petición de la Abogacía del Estado ante el Tribunal Constitucional cuya cuestión era que la Ley Foral adolecía del mismo problema de inconstitucionalidad que la normativa estatal, y que fue declarado por la STC 182/2021. Tras esta sentencia, tanto la normativa estatal como la Ley Foral se modificaron para adaptarse a la doctrina del Tribunal Constitucional.

II.4. OTRAS ACTUACIONES

Este Centro Directivo durante 2024 ha venido realizando otros trabajos no menos importantes como son las publicaciones de ámbito tributario, así como la asistencia y participación en diversas reuniones con otros organismos o instituciones, públicas o privadas, tanto a nivel nacional como autonómico o local, excluidas las internacionales.

II.4.1. Publicaciones

Como cada año, este Centro Directivo elabora diversas publicaciones sobre normativa, doctrina tributaria, recaudación y estadísticas tributarias.⁶ En el 2024 se realizaron las siguientes ediciones:

- **El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2021: Análisis de los datos estadísticos del ejercicio.**

Esta vigésima cuarta edición presenta los resultados obtenidos por el IRPF en el ejercicio 2021, a partir de las declaraciones anuales presentadas en 2022, realizando un análisis exhaustivo de la estructura y comportamiento de sus principales magnitudes y comparándolas con ejercicios anteriores, especialmente con 2020. Estructurada en ocho capítulos, la obra aborda las modificaciones normativas vigentes en 2021, analiza en profundidad los datos estadísticos con desgloses por nivel de base imponible, examina las principales partidas según la modalidad de tributación (individual o conjunta), desagrega los resultados en función del sexo del declarante, presenta las variables por edad de los contribuyentes, y ofrece la distribución territorial por CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía y provincias.

Se complementa con un anexo estadístico que incluye información desagregada por intervalos de base imponible y una síntesis de magnitudes distribuidas según la modalidad de tributación, sexo, territorio y edad. El estudio se justifica por el hecho de que el IRPF ocupa el primer lugar en importancia recaudatoria de nuestro sistema impositivo y, como tributo parcialmente cedido, desempeña un papel relevante en el sistema de financiación territorial.

⁶ El acceso a estas publicaciones están disponibles en el siguiente enlace
<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/Impuestos.aspx>

- **El Impuesto sobre Sociedades en 2021: Análisis de los datos estadísticos del ejercicio.**

En su vigésima cuarta edición, esta publicación presenta un análisis estadístico completo del IS basado en las declaraciones anuales presentadas en 2022 correspondientes al ejercicio 2021, examinando su evolución durante el último quinquenio con énfasis en las variaciones respecto a 2020. La obra ofrece información detallada sobre balances, cuentas de resultados e indicadores económico-financieros, con múltiples clasificaciones por nivel de ingresos, sectores económicos, tipos de gravamen, formas jurídicas, regímenes de tributación y clases de entidades, dedicando especial atención a las entidades de reducida dimensión por su relevancia en el tejido empresarial español. Destaca el análisis específico de los grupos de sociedades en régimen de consolidación fiscal, que permite una valiosa comparativa entre los datos agregados de las declaraciones individuales y los resultados consolidados, e incluye un anexo estadístico con información pormenorizada sobre determinadas partidas del impuesto

- **El Impuesto sobre el Patrimonio en 2021: Análisis de los datos estadísticos del ejercicio.**

Esta undécima edición monográfica ofrece un análisis exhaustivo de los resultados del IP en el ejercicio 2021, a partir de las declaraciones presentadas en 2022, con el objetivo de extraer conclusiones sobre la estructura y comportamiento de sus principales magnitudes, estableciendo comparativas con ejercicios anteriores y especialmente con 2020. Estructurada en ocho capítulos, la obra examina las modificaciones normativas con impacto en 2021, analiza las principales variables del impuesto (con desgloses por niveles de patrimonio neto), estudia la distribución de resultados según el sexo y la edad de los contribuyentes, presenta la distribución territorial por CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y ofrece la evolución del impuesto durante el periodo 2017-2021, completándose con un anexo estadístico que contiene información desagregada con múltiples clasificaciones. Aunque el IP está totalmente cedido a las CCAA, esta publicación resulta particularmente útil por ofrecer una visión de la estructura del impuesto, proporcionar una aproximación a la composición del patrimonio en España por tipos de activos, y servir como referente para otros tributos como el IRPF y el ISD.

- **El Impuesto sobre el Valor Añadido en 2022: Análisis de los datos estadísticos del ejercicio.**

Esta vigesimocuarta edición ofrece un análisis detallado de las magnitudes que definen la estructura cuantitativa del IVA en el ejercicio 2022, comparando su comportamiento con el ejercicio anterior y reflejando la evolución de sus variables más significativas durante el período 2018-2022. Estructurada en siete capítulos, la obra aborda las novedades normativas introducidas en 2022, analiza las magnitudes fundamentales del impuesto (número de declarantes, base imponible, cuota devengada, tipo de gravamen, deducciones y resultado del régimen general), examina el comportamiento de los regímenes especiales, estudia la recaudación y distribución territorial del impuesto por CCAA, y presenta un reparto por sectores económicos, complementándose con un anexo estadístico que ofrece información más detallada con diversos desgloses territoriales y sectoriales.

- **Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2012-2022.**

En su cuadragésima segunda edición, esta publicación proporciona información estadística detallada sobre los ingresos tributarios de la AGE, las CCAA y las EELL, tanto por separado como de forma consolidada. La obra se estructura en siete capítulos que abarcan: la recaudación de la AGE y CCAA; los presupuestos e ingresos tributarios de todas las CCAA (incluyendo tributos propios); los presupuestos y recaudación de las EELL; un análisis comparativo internacional sobre presión fiscal en países de la OCDE y la UE; datos estadísticos detallados de los principales tributos; estadísticas catastrales del IBI; y un resumen del PBF. Con una perspectiva temporal que abarca una década completa (2012-2022), esta obra ofrece un valioso instrumento para el análisis de la evolución del sistema tributario español en sus distintos niveles administrativos y en comparación con otros países.

II.4.2. Asistencia a grupos de trabajo, reuniones, cursos, comisiones y conferencias

Las reuniones de trabajo de los funcionarios del Centro Directivo que se mantienen con otras Direcciones Generales del Departamento, con otros Centros o Departamentos ministeriales, así como con Instituciones u Organismos nacionales son continuas en la búsqueda de soluciones a los distintos problemas tributarios que se

suscitan. Muchas de ellas se celebraron en el marco de grupos de trabajo o comisiones, entre las que pueden destacarse las siguientes:

- **Grupo de Trabajo sobre el Presupuesto de Beneficios Fiscales**, integrado por la DGT, la Agencia Tributaria, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), la Dirección General de Presupuestos y la SEH.

Durante 2024, a través del grupo de trabajo, se desarrolló los trabajos preparatorios del PBF para 2025 con datos de la Agencia Tributaria, estadísticas macroeconómicas del Instituto Nacional de Estadística y otras fuentes especializadas. Para la estimación de los beneficios fiscales se utilizan metodologías de microsimulación para IRPF e IS, modelos mixtos para IVA y análisis específicos para IIEE. Sin embargo estos trabajos no culminaron en la publicación del PBF al no presentarse el Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2025, sin embargo, permitieron disponer de información actualizada, tanto cuantitativa como cualitativa con el análisis de los cambios normativos.

- **Grupo de Trabajo sobre Presupuestos de Beneficios Fiscales con las CCAA**, creado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y coordinado por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (SGFAL). Este grupo, establecido mediante Acuerdo 13/2013 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, tiene como objetivo principal dar cumplimiento a la Directiva 2011/85/UE sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, específicamente en lo relativo a la publicación de información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos públicos. Se forma parte de este grupo donde además de los representantes del MHAC participa un representante de cada Comunidad Autónoma. Durante 2024, el grupo celebró una reunión, continuando los trabajos técnicos iniciados en 2021. Se colabora en la homogeneización metodológica para delimitar qué incentivos fiscales deben considerarse beneficios fiscales y establecer criterios uniformes para su estimación, tanto en normativa estatal como autonómica. Asimismo, se proporciona apoyo técnico a las comunidades autónomas facilitando información ampliada sobre tributos cedidos gestionados por la Agencia Tributaria que estas incorporan en sus presupuestos de beneficios fiscales, y se participa en el análisis sectorial mediante el estudio pormenorizado de beneficios fiscales por figuras impositivas específicas, aportando la experiencia en la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales estatal. Todo ello se desarrolla en un marco

de coordinación interadministrativa que busca alcanzar consensos técnicos respetando las competencias de cada Administración.

- **Grupo de Trabajo para el seguimiento de la implantación del valor de referencia.** Coordinado por la Inspección General del MHAC el grupo está formado por representantes del Gabinete de la SEH, Dirección General del Catastro (DGC), DGT, TEAC, Agencia Tributaria, Servicio Jurídico del Estado e Inspección General.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, confirió al valor de referencia de inmuebles el papel de aportar seguridad jurídica a la tributación inmobiliaria, de manera que, en el ITPAJD y el ISD, la base imponible de los bienes inmuebles es, en determinados casos, el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario.

Por ello, dada la importancia que tendría la implantación del concepto valor de referencia y de sus efectos sobre la recaudación en materia de tributos cedidos, resultó conveniente realizar un seguimiento de los resultados de su implantación mediante el análisis de la conflictividad que se vaya produciendo en las figuras tributarias afectadas. La importancia de esta materia aconsejó la creación de un grupo informal para mejorar la información disponible, analizar los elementos más destacables de las reclamaciones y recursos que se fueran produciendo, valorar el alcance de las resoluciones y sentencias, distribuir las actuaciones a realizar por los diferentes centros y agentes, y finalmente proponer cuantas mejoras pudieran ser necesario acometer, tanto de procedimiento como en el marco jurídico aplicable.

- **Grupos de trabajo del Foro de Grandes Empresas.** Reuniones celebradas conjuntamente con la Agencia Tributaria y el sector privado para discutir temas relativos a las controversias que se suscitan en el marco de la normativa de los impuestos especiales.
- **Grupo de Trabajo sobre tasa de residuos sólidos urbanos (Tasa de Basura)** A petición de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) se inició este Grupo de trabajo, integrado por técnicos de la SGFAL y de la DGT (en representación del MHAC), de la Dirección General de Calidad y Evaluación

Ambiental (del Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico) y de la propia FEMP.

Como resultado de los trabajos realizados por el grupo, se consensó un documento denominado «Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos», con el objeto de facilitar a las EELL la regulación, gestión y aplicación de la tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributario por el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, regulada en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022.

- **Comisión Técnica de Cooperación Catastral.** Organismo colegiado de naturaleza administrativa dependiente de la DGC, integrado por representantes de dicho Centro Directivo, de la DGT y de la FEMP, como asociación de entidades locales de ámbito nacional con mayor implantación. Se ocupa del estudio y asesoramiento en materia catastral y la cooperación en el desarrollo de fórmulas de colaboración en la gestión catastral y en la gestión tributaria del IBI.
- **Grupo de estudio sobre imposición municipal.** Grupo constituido por la Fundación Impuestos y Competitividad al objeto de realizar un análisis sistemático y completo de la imposición municipal.
- **Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CSDCGT).** Grupo de trabajo de coordinación normativa del CSDCGT representados por órganos del MHAC (DGT, SGFAL, Agencia Tributaria, DGC) y de las diferentes CCAA de régimen común, cuya función es la coordinación de la normativa y de las actuaciones referentes a los impuestos del Estado cedido a las CCAA, básicamente el ISD y el ITPAJD.
- **Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español (JCVEBPH),** compuesta por dieciocho miembros del Ministerio de Cultura y Deporte y cuatro del MHAC, tiene por función la calificación y valoración de bienes del patrimonio histórico, la concesión o denegación de permisos de exportación temporal o definitiva de tales bienes, así como, en su caso, la fijación de importes para el ejercicio de tanteo o retracto para la adquisición de los referidos bienes.
- **Comisión de Valoración de la JCVEBPH,** compuesta por ocho miembros, todos ellos vocales de la Junta, siendo cuatro del Ministerio de Cultura y cuatro del MHAC, y tiene por función la calificación y valoración de bienes del patrimonio

histórico ofrecidos por contribuyentes deudores de Hacienda para la dación en pago de las deudas tributarias, así como la valoración de las donaciones de tales bienes al Estado.

- **Comité Técnico Permanente de Evaluación**, integrado por representantes de las CCAA y de la AGE y tiene por función el análisis y seguimiento de la financiación de las CCAA.
- **Comité Política Fiscal Internacional** del MHAC. Reunión semestral con representantes de la Agencia Tributaria, SEH, DGT, Consejeros de Finanzas de las diferentes Embajadas y Representación Permanente de España ante la UE.
- **Comité Consultivo para el Mercado de Tabacos**. Sus funciones son las de asistencia y asesoramiento al Comisionado para el Mercado de Tabacos en todas las materias fiscales relativas al mercado de tabacos.
- **Comisión de Riesgos del Mercado Electrointensivo** del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, cuya finalidad es la creación de mecanismos de garantía que promuevan y faciliten la celebración de contratos a largo plazo de compraventa de energía eléctrica, que permitan una estabilidad y moderación de los precios para los consumidores electrointensivos y, a la vez, una mayor certeza y seguridad de los ingresos de las instalaciones generadoras, especialmente a partir de fuentes renovables.
- Cursos en el IEF para la **formación de los funcionarios de nuevo ingreso** al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, Cuerpo Técnico de Hacienda, Arquitectos de la Hacienda Pública, Gestión Catastral e Ingenieros de Montes.
- Reunión virtual para la actualización de los criterios de la Entidad Nacional de Acreditación en España para certificar gastos en Investigación, Desarrollo e innovación (I+D+i).
- Reunión del **Comité Consultivo de Contabilidad**, órgano perteneciente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y cuya celebración tuvo lugar el 25 de noviembre.

Igualmente se han mantenido reuniones con asociaciones empresariales y sectoriales para tratar las problemáticas específicas sobre los diversos asuntos, atendiendo al contenido funcional de las distintas Subdirecciones Generales de la DGT.

II. ACTIVIDADES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

Otras actuaciones

Por su parte, la Directora General ha asistido a numerosas reuniones con representantes de entidades y empresas privadas, asociaciones, etc., así como también ha participado en diversos cursos, jornadas y seminarios organizados por el IEF, la Agencia Tributaria y otras instituciones públicas y privadas, tanto a nivel interno como internacional.

A continuación, se presenta el cuadro IX donde se detalla la participación del personal de la DGT en las reuniones celebradas en el ámbito nacional e internacional, mientras que en el cuadro X se muestran diferenciando entre las asistidas en modo presencial o por videoconferencia, reflejándose en el gráfico III de forma esquemática.

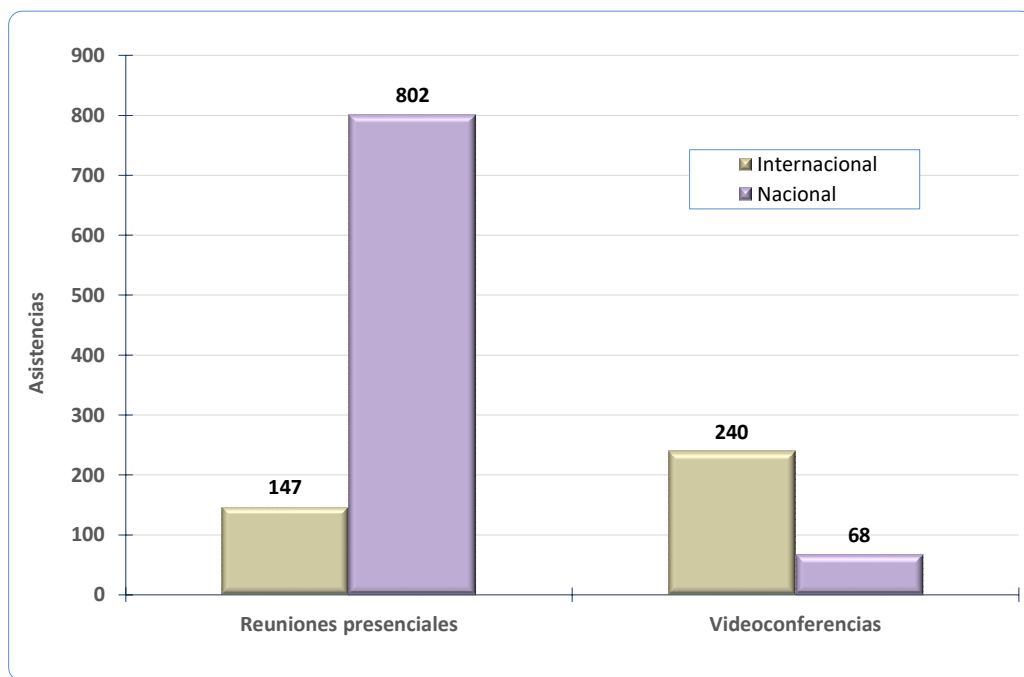
Cuadro IX
Reuniones nacionales e internaciones

Subdirección General	INTERNACIONAL			NACIONAL						TOTAL
	UE	OCDE	Otros	Estatal	CCAA	Locales	Otras	Privados	Difusión	
Política Tributaria	12	6	5	10	0	0	2	2	3	40
Tributos	0	0	0	4	11	0	1	7	27	50
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas	0	0	0	25	0	0	0	35	63	123
Impuestos sobre las Personas Jurídicas	34	60	2	19	1	0	8	113	101	338
Impuestos sobre el Consumo	12	1	0	0	0	0	0	6	113	132
Tributación de las Operaciones Financieras	17	27	1	22	1	0	22	0	14	104
Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos	0	0	0	8	0	0	0	0	0	8
Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente	9	9	24	67	0	0	0	0	0	109
Fiscalidad Internacional	34	74	30	0	0	0	18	0	0	156
Tributos Locales	0	0	0	28	0	3	0	0	18	49
Organización y Gestión de Recursos	0	0	0	80	0	0	0	0	0	80
Unidades de Apoyo (AT1 y AT2)	26	4	0	10	2	0	26	0	0	68
Total	144	181	62	273	15	3	77	163	339	1.257

Cuadro X
Reuniones presenciales y por videoconferencia

Subdirección General	Presencial	Video- conferencia	Total
Política Tributaria	32	8	40
Tributos	50	0	50
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas	103	20	123
Impuestos sobre las Personas Jurídicas	280	58	338
Impuestos sobre el Consumo	128	4	132
Tributación de las Operaciones Financieras	68	36	104
Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos	8	0	8
Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente	74	35	109
Fiscalidad Internacional	30	126	156
Tributos Locales	48	1	49
Organización y Gestión de Recursos	80	0	80
Unidades de Apoyo (AT1 y AT2)	48	20	68
Total	949	308	1.257

Gráfico III
Reuniones presenciales y por videoconferencias,
nacionales e internacionales



II.5. COLABORACIÓN CON ORGANISMOS E INSTITUCIONES INTERNACIONALES

El conjunto de actividades relacionadas con instituciones y organismos internacionales en materia de fiscalidad se ha visto fortalecido en el periodo 2024. El número, la trascendencia y el calado de los asuntos tratados en este ámbito internacional es creciente, requiriendo año tras año de un mayor esfuerzo y dedicación de la Dirección y de las distintas Subdirecciones de este Centro Directivo.

Destacan, en este contexto, las relaciones con las distintas instituciones de la UE, así como con la OCDE, el G20 y la ONU, exponiendo seguidamente, sin ánimo de exhaustividad, una referencia sobre los contenidos de forma detallada.

II.5.1. Unión Europea

II.5.1.1. Grupos de trabajo

Los distintos representantes de este Centro Directivo atendieron durante 2024 un gran número de reuniones en materia tributaria con órganos de la UE entre las que cabe destacar:

- **Grupo de Trabajo de Estructuras de los Sistemas Fiscales.** Grupos de expertos de la Comisión Europea cuya participación se enfoca en analizar y comparar las estructuras fiscales de los Estados miembros de la UE. Sus principales áreas de trabajo son: 1) el desarrollo y análisis de indicadores de tendencias fiscales que reflejen las tendencias y cambios en las políticas fiscales de los Estados miembros, identificando posibles distorsiones del mercado único; 2) la actualización de detalladas bases de datos de impuestos sobre los sistemas impositivos de los Estados miembros; 3) o el análisis de los beneficios fiscales en los Estados miembros, destacando su importancia y promoviendo su evaluación para mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público. En este sentido, en 2024 la DGT realizó una presentación sobre el PBF.
- **Grupo de trabajo de Fiscalidad Directa** (Comisión Europea), *Working Party IV* (WP, en su denominación inglesa). Se celebraron reuniones sobre la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, destinada a garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grandes grupos nacionales de la Unión. También se mantuvieron reuniones en relación con la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023,

por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Asimismo, se ha atendido a las reuniones convocadas en relación con la DAC7 (siglas en inglés de *Directive on Administrative Cooperation*): Cuestionario sobre DAC7, y DAC7: Preguntas y respuesta sobre interpretación; y en relación con la DAC8: DAC8 y CARF (Marco de Información sobre Criptoactivos, siglas en inglés de *Crypto-Asset Reporting Framework*), dedicada a los problemas que se generan con la discusión que se está produciendo en la OCDE sobre los plazos de implementación del CARF, y DAC8: preguntas y respuestas.

Por otra parte, se ha asistido a reuniones relativas a teletrabajo, nómadas digitales y teletrabajadores fronterizos y establecimiento permanente.

- **Grupo de trabajo sobre el Convenio Multilateral sobre la Comisión Internacional de Resolución de Litigios Fiscales**, formado por delegados de diversos Estados miembros que continúan los trabajos del Grupo Fiscalis para finalizar el «Convenio Multilateral sobre la Comisión Internacional de Resolución de Litigios Fiscales» (MCITDRC, *Multilateral Convention on the International Tax Dispute Resolution Commission*), llevando al cabo lo previsto en el artículo 10 de la Directiva, que prevé la creación de una Comisión de resolución alternativa de litigios en forma de comité con carácter permanente.
- **Grupo de Alto Nivel de Cuestiones Fiscales** (Consejo de la UE), que constituye un grupo de debate de los directores generales de Tributos de los Estados miembros y preparatorio de los temas que se elevan al Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN, abreviatura en inglés de *Economic and Financial Affairs Council*).
- **Grupo y subgrupos del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial** (Consejo de la UE), que supervisan la aplicación del Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas mediante el seguimiento del cumplimiento de los compromisos de los Estados miembros para el «mantenimiento del status quo» (*standstill*), el desmantelamiento (*rollback*) de las medidas en relación con los regímenes fiscales considerados como perjudiciales, y mediante la aprobación de directrices para la evaluación de diversos tipos de regímenes fiscales. Además, este Grupo desarrolla los trabajos relativos a la Lista de la UE de Jurisdicciones No Cooperativas.

- **Grupo de Cuestiones Fiscales** (Consejo de la UE), se reúne con distintas formaciones –Fiscalidad Indirecta y Fiscalidad Directa– que se ocupan de las propuestas legislativas relacionadas con estos ámbitos de la imposición. Se ha atendido a estas reuniones en materia de imposición directa, concretamente al grupo de trabajo sobre entidades fantasma (*shell entities*), a la reunión relacionada con la implementación de la Directiva FASTER (*Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes*) en la que se analizó el estado de situación y cómo organizar los futuros trabajos y al grupo de trabajo sobre el Intercambio Automático de Información y el Reglamento General de Protección de Datos (AEOI - GDPR, siglas en inglés de *Automatic Exchange of Information - General Data Protection Regulation*).
- **Grupo de trabajo de la Comisión.** Reuniones del Comité del IVA.
- Reuniones del **Grupo de Expertos sobre Fiscalidad Indirecta** (ITEG, siglas en inglés de *Indirect Tax Expert Group*). Reuniones del grupo cuya función consiste en asesorar a la Comisión y garantizar el intercambio de mejores prácticas sobre la aplicación de la legislación de la Unión en materia de impuestos indirectos distintos del IVA. Asiste a la Comisión en la preparación de propuestas legislativas e iniciativas políticas.
- **Comité de Impuestos Especiales** Este comité asiste a la Comisión de la UE en la aplicación de la normativa comunitaria de los impuestos especiales. También estudia las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias de los representantes de los Estados miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales. En él participan expertos en impuestos especiales de todos los Estados miembros y es presidido por la Comisión.
- **Grupo de Contacto de los Impuestos Especiales y de los Subgrupos de Trabajo.** Reuniones del Grupo constituidos al efecto de proporcionar una plataforma para consultas comerciales en la Unión sobre el desarrollo y la aplicación de cuestiones relacionadas con los impuestos especiales. En estas reuniones se intercambian puntos de vista y se busca conseguir coordinación en la aplicación de las disposiciones en materia de impuestos especiales.

En este grupo participan expertos en impuestos especiales de todos los Estados miembros, Federaciones Europeas representantes de los operadores económicos en el ámbito de los impuestos especiales y es presidido por la Comisión.

- **Grupo Fiscalis** *Exchange of information and best practices on taxes on non-alcoholic beverages* (Intercambio de información y buenas prácticas sobre los impuestos a las bebidas no alcohólicas). Asistencia a este grupo, que durante 2024 se reunió en cuatro ocasiones (abril y noviembre físicamente y junio y septiembre por medios electrónicos). Dieciocho Estados miembros de la UE manifestaron interés por avanzar en el conocimiento de los impuestos vigentes en muchos de ellos sobre el consumo de productos azucarados (o alimentos con sal y grasas) y, en particular, sobre las bebidas azucaradas, edulcoradas o energéticas. El grupo ha avanzado en el conocimiento de las ventajas y dificultades en la exigencia y aplicación de este tipo de impuestos, su coordinación con objetivos sanitarios, las restricciones propias del Derecho Europeo de la competencia que los limitan, la mejor composición de su base imponible y tipos aplicables, los distintos procedimientos aplicados para el control de la producción y distribución de los productos sujetos, así como la posibilidad de armonizar en el seno de la UE su normativa y exigencia. Se espera alcanzar conclusiones a lo largo de 2025.
- **Plataforma de Buena Gobernanza en Materia Fiscal**. Este foro está presidido por el Director de Fiscalidad Directa de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (DGTAXUD) y participan representantes de los estados miembros y de la sociedad civil para intercambiar puntos de vista sobre cuestiones tributarias de actualidad y sobre las distintas propuestas de la Comisión Europea en elaboración.

II.5.1.2. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR)

El PRTR recoge diversos compromisos en el Componente 28 con la finalidad de adaptar el sistema impositivo a la realidad del siglo XXI. En relación con el año 2024 cabe destacar que se aprobó en el último trimestre del año la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias. Con esta norma se profundiza en el cumplimiento del compromiso contenido en el hito 388 del aludido Componente.

En este marco se han mantenido numerosas reuniones técnicas con la Comisión para discutir los distintos hitos y el avance en su cumplimiento, evaluando en su caso

las alternativas en consideración para el mejor cumplimiento del objetivo que se persigue.

II.5.2. OCDE

La DGT participa muy activamente en la actividad del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y en sus Grupos de Trabajo (WP) a los que corresponde el estudio y análisis de muy distintos aspectos de la fiscalidad internacional que han ganado protagonismo en los últimos años.

II.5.2.1. Grupos de trabajo

En este contexto, en 2024, representantes de este Centro Directivo atendieron a numerosas reuniones en materia tributaria de las cuales podemos destacar los siguientes grupos de trabajo y reuniones:

- **Grupo de Trabajo nº 1 (WP1), sobre doble imposición**, cuyo objetivo esencial consiste en actualizar el MCOCDE fiscal sobre la renta el patrimonio y examinar los problemas concretos que, en relación con el objetivo de suprimir la doble imposición, se plantean a las administraciones tributarias de los países miembros de la Organización.
- **Grupo de trabajo nº 2 (WP2), sobre Análisis de la Política Tributaria y Estadísticas Fiscales**, cuyas principales actividades incluyen: 1) el análisis de cambios fiscales –examen de las modificaciones fiscales adoptadas por los países miembros, evaluando su impacto y eficacia–; 2) las evaluaciones de impacto económico –estudios sobre el efecto de nuevas normativas fiscales en la economía en su conjunto y en variables macroeconómicas–; o 3) el intercambio de información sobre los principales impuestos, a partir de la cual la OCDE elabora destacadas publicaciones y estadísticas.
- **Grupo de trabajo WP6-WP11 (*Country-by-Country Reporting Group Meeting*)**. Reuniones conjuntas en las que se trata cuestiones sobre el desarrollo de las reglas a aplicar para la presentación de la información país por país.
- **Grupo de trabajo nº 9 (WP9), sobre fiscalidad indirecta** . Reuniones celebradas del 4 al 6 de junio y del 12 al 14 de noviembre, donde se trata principalmente el tema del reporte digital continuo de las distintas transacciones (DCTR, siglas en inglés de *digital continuous transaction reporting*), el tratamiento de los

cryptoactivos, así como las estrategias *follow the money* (FTM, siglas en inglés de «siga al dinero») y sobre la transformación digital en el IVA.

- **Grupo de trabajo nº 10 (WP10), relativas al AEOI.** La participación se ciñó a lo que afecta a las preguntas frecuentes sobre el estándar de intercambio CARF. Por otra parte, además de las reuniones del grupo de trabajo, se asiste al G5 (Reino Unido, Italia, Francia, Alemania y España), de nivel técnico.
- **Grupo de trabajo nº 11 (WP11), sobre Planificación Fiscal Agresiva.** Reglas GloBE (siglas en inglés de *Global Anti-Base Erosión*), en relación con el desarrollo de las reglas para la aplicación del impuesto mínimo global.
- **Grupo de trabajo sobre Pilar 1-Cantidad B.** Reuniones virtuales y presenciales en París para avanzar en el establecimiento de un procedimiento simplificado de valoración de precios de transferencia para distribuidores que realizan actividades de marketing y distribución de perfil bajo, con especial atención para las jurisdicciones de baja capacidad.
- **Comité de Asuntos Fiscales (CFA, siglas en inglés de *Committee on Fiscal Affairs*).** La Directora General asiste a las reuniones del Bureau, órgano directivo del CFA.
- **Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales (FHTP, siglas en inglés de *Forum of Harmful Tax Practices*).** Este grupo, también influido en sus trabajos por el Proyecto BEPS, ha desarrollado una importante tarea en la identificación de regímenes preferentes perjudiciales y paraísos fiscales dentro y fuera de los países que integran la Organización. Su trabajo ha tenido importantes consecuencias en la corrección de prácticas de competencia fiscal desleal. Se participa especialmente en lo que se refiere a la Acción 5 BEPS (*Action 5 Transparency framework*) en relación con el intercambio de los acuerdos tributarios previos (*tax rulings*). Asimismo, sus resultados son tenidos en cuenta en el Código de Conducta para la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas UE.

En 2024, ha continuado con el examen de los regímenes fiscales perjudiciales y con la monitorización de los requisitos de actividad sustancial de las jurisdicciones de baja o fiscalidad meramente nominal. Como principal novedad, cabe destacar que se ha comenzado con el análisis de la regulación de los *trust* en las jurisdicciones de los distintos países, a efectos de detectar prácticas fiscales perjudiciales.

Asimismo, se asistió a una reunión presencial en París para avanzar en varios frentes: jurisdicciones de baja tributación, Acción 5-transparencia, o la potencial aplicación de los estándares de jurisdicciones de baja tributación a *trusts* y otros acuerdos semejantes.

- **Foro de Administraciones Fiscales** (*Forum on Tax Administration* en su denominación inglesa) *FTA MAP Forum*, en relación con los MAP en el que se realiza el seguimiento del cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 14 del Proyecto G20/OCDE/BEPS sobre mecanismos de resolución de controversias. Asimismo, cada año se celebra el «Día de Seguridad Fiscal», que, entre otros actos, entregan los Premios MAPS.
- **Reuniones conjuntas del FTA MAP Forum - WP6**, sobre la imposición de las empresas multinacionales. Este foro, por una parte, tiene por objeto abordar el problema de la doble imposición en materia de precios de transferencia y, en segundo lugar, el desarrollo técnico de la «Cantidad B» correspondiente al Pilar 1. Se ha atendido a las reuniones virtuales que revisten trascendencia relativas a la «Cantidad B».
- **Marco Inclusivo** (*Inclusive Framework*, en su denominación en inglés) **sobre BEPS** de la OCDE y el G20 En estas reuniones se discuten los trabajos desarrollados por los distintos grupos, en particular sobre el Pilar 1 y Pilar 2.
- **Grupo Directivo** (*Steering Group*, en su denominación inglesa) **del Marco Inclusivo**. Este Grupo orienta las discusiones de las cuestiones sustantivas de los elementos del Proyecto BEPS, singularmente los Pilares 1 y 2. Posteriormente, estas cuestiones son sometidas al Marco Inclusivo, que es a quien corresponde su aprobación. La directora general de Tributos es miembro de este Grupo Directivo.
- **Task Force on Digital Economy** (TFDE, siglas en inglés de Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital), encargado de la elaboración de las normas de la «Cantidad A» del Pilar 1, negociando el Convenio Multilateral que permitirá su aplicación.
- **Reuniones conjuntas de Expertos en Impuestos y Medio Ambiente** (JMTEE, siglas en inglés de *Joint Meeting of Tax and Environment Experts*), subcomité del CFA, cuyo objeto es analizar el nexo entre la política fiscal y medioambiental, que ha sido y sigue siendo una prioridad importante para los miembros y socios de la OCDE.

Desde el establecimiento del JMTEE en 1999 se ha realizado un importante análisis de políticas, herramientas y bases de datos, incluidas varias publicaciones

emblemáticas, como *Taxing Energy Use* y *Effective Carbon Rates*. Desde la DGT se suministra información para mantener actualizadas las bases de datos de la OCDE tales como *Climate Policy Database* y *Policy Instruments for the Environment* (PINE) *Database*, que resumen las medidas con contenido medioambiental ya sean tributarias, regulatorias o financieras, adoptadas o en vigor en los diferentes Estados.

- Reuniones del **Foro Inclusivo para Enfoques de Mitigación de Carbono** (IFCMA, siglas en inglés de *Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches*). Del trabajo del JMTEE surgió el IFCMA, un proyecto del Comité de Política Ambiental (EPOC, siglas en inglés de *Environment Policy Committee*), el CFA y el Comité de Política Económica (EPC, siglas en inglés de *Economic Policy Committee*) que se lanzó a principios de 2023 y cuenta con la participación de 133 países de todo el mundo. Las reuniones regulares de este Foro, presenciales y virtuales, continúan disfrutando de altos niveles de participación de delegados de todo el mundo.

El IFCMA pretende optimizar los esfuerzos de reducción de emisiones en el mundo mediante el intercambio de datos e información, el aprendizaje mutuo basado en el análisis empírico y un diálogo multilateral inclusivo. Para facilitar el intercambio entre expertos de diversos países y la Secretaría sobre cuestiones técnicas específicas, así como para fortalecer el desarrollo de capacidades nacionales, IFCMA organiza, además de reuniones plenarias, debates informales (*Informal Focus Group*) sobre temas sugeridos por sus miembros. A través de estos grupos de expertos, la OCDE pretende impulsar el desarrollo de modelos basados en conocimientos empíricos capaces de estimar el impacto de las distintas medidas políticas sobre las emisiones de gases de efecto invernadero y así brindar información valiosa para los países que realizan esfuerzos similares. Durante 2024 se ha centrado en la medición de emisiones y el efecto en las mismas de nuevas tecnologías, cambios de hábitos, etc.

II.5.2.2. Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales

El Foro tiene como finalidad concretar un marco de cooperación en relación con la transparencia y el intercambio de información como instrumentos para evitar la elusión fiscal. Actualmente, agrupa a más de 163 países y jurisdicciones con el fin de mejorar la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales, y pretende la incorporación de nuevos miembros para facilitar el cumplimiento de los fines que se persiguen. A su reunión plenaria, son invitados a participar 22 organismos e

instituciones internacionales (a título de ejemplo, Banco Mundial, ONU, FMI, etc.) en calidad de observadores.

A finales de noviembre de 2024 se celebró en Asunción (Paraguay) la 17ª Reunión Plenaria del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales de la OCDE.

Además, la DGT participa muy activamente en el Foro Global a través de los siguientes grupos:

- Grupo de Dirección (*Steering Group*).
- Grupo de Revisión entre pares (*Peer Review Group*).
- CARF Group, constituido en 2023 para apoyar la implementación normativa y práctica del CARF.

II.5.3. G20

Se ha intervenido en la preparación de los informes necesarios para las reuniones del Consejo de ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20, en todo lo relativo a cuestiones de carácter fiscal.

II.5.4. ONU

Asistencia a reuniones preparatorias, tanto de carácter interno como internacional para el estudio y análisis de la Resolución 78/230 de la Asamblea General de la ONU «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación», de 22 de diciembre de 2023, decidió establecer un Comité Intergubernamental Especial con el fin de redactarlos términos de referencia para una convención marco de la ONU sobre cooperación fiscal internacional, con miras a finalizar los trabajos del Comité antes de agosto de 2024. Representantes de la DGT participaron en las tres sesiones del Comité celebradas en Nueva York, los días: 20 al 22 de febrero de 2024 (sesión organizativa); 26 de abril al 8 de mayo de 2024 (primera sesión) y 29 de julio al 16 de agosto de 2024 (segunda sesión).

Además, la resolución estableció la creación de una mesa del Comité Intergubernamental Especial, compuesta por 20 miembros, elegidos de forma equilibrada entre los cinco grupos regionales que agrupan a los Estados miembros en las ONU. España, representada por la Directora de la DGT, formó parte de dicha mesa

como miembro del grupo de Estados de Europa Occidental y otros Estados, participando en todas las reuniones convocadas con el objeto de elaborar la documentación que sirvió de base para las discusiones que tuvieron lugar en las sesiones del Comité en Nueva York.

Asimismo, miembros de la DGT asistieron a las reuniones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de tributación celebradas en marzo y en octubre de 2024. En este Grupo se estudia la revisión del «Modelo de Convenio de Naciones Unidas para evitar la doble imposición» y se trabaja sobre distintos aspectos de cooperación internacional en materia fiscal.

III. RECURSOS HUMANOS

Los datos del personal de este Centro Directivo en el año 2024, en su práctica totalidad integrados por funcionarios, se reflejan en el siguiente cuadro XI, en el que puede apreciarse que todos los grupos en que se encuentra clasificado el personal funcionario –A1, A2, C1 y C2– tienen representación en la DGT. De igual modo, en dicho cuadro se refleja la edad media del personal destinado en la DGT y su distribución por sexos.

Cuadro XI
Personal de la DGT

Grupo	Efectivos (*)	Edad media (años)	Sexo efectivos H / M
A1	59	44	35 / 24
A2	26	58	12 / 14
C1	6	59	2 / 4
C2	19	60	7 / 12
E	0	-	-
Total	110		

(*) Efectivos a 31 de diciembre

El resumen de la información mostrada en el cuadro anterior queda representado en los gráficos IV, V y VI que se insertan a continuación.

Gráfico IV
Efectivos existentes en la DGT

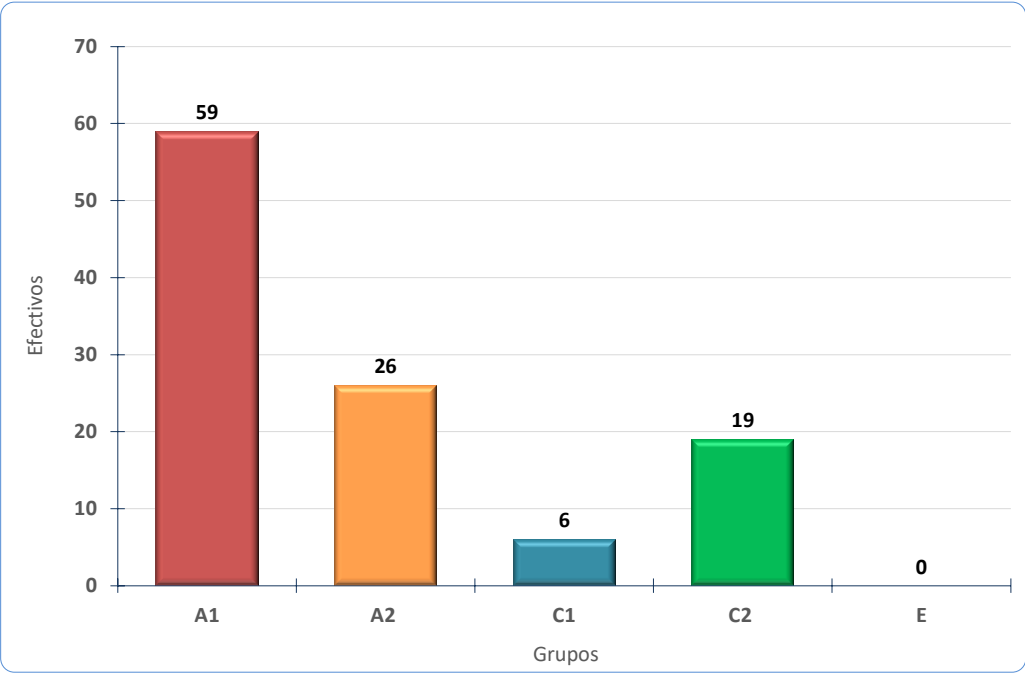


Gráfico V
Edad media del personal

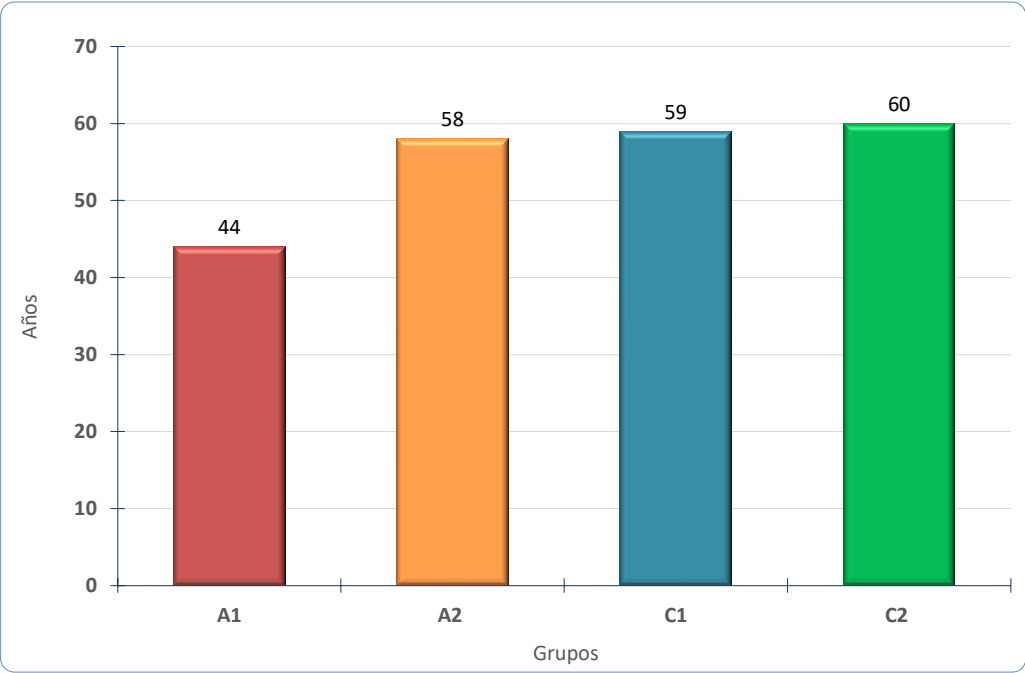
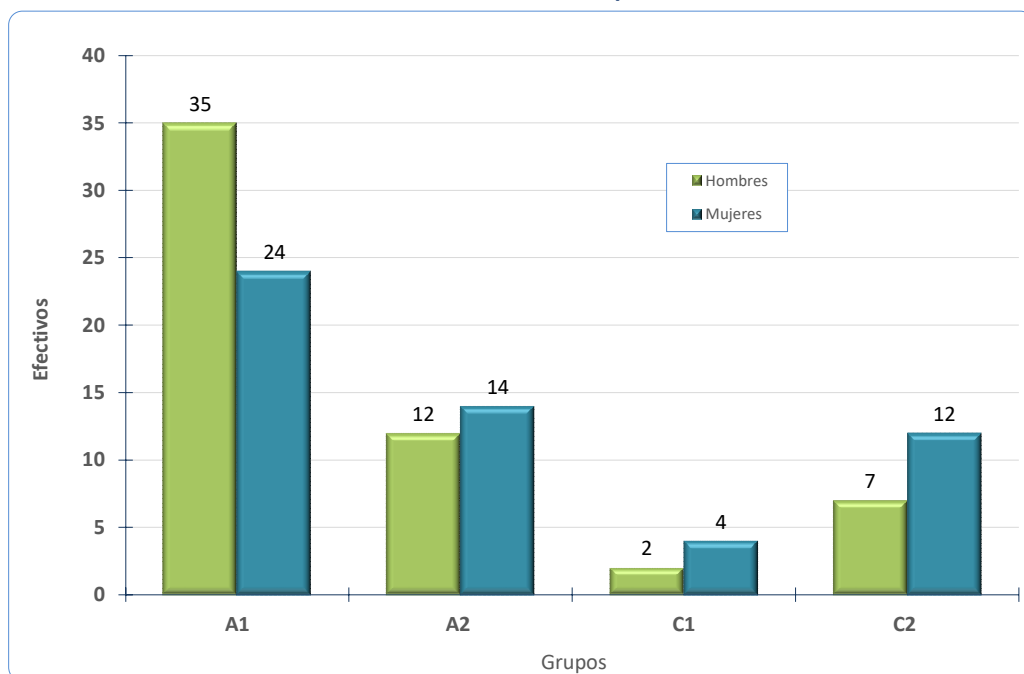


Gráfico VI
Distribución de efectivos por sexo



IV. RECURSOS MATERIALES

IV.1. PRESUPUESTO

En 2024 el Presupuesto de Gastos de la sección 15. Servicio 07, D.G.T., que participa del Programa 9310, «Política Tributaria», presenta las siguientes magnitudes, reflejadas en el cuadro XII.

Cuadro XII
DGT. Presupuesto de gastos

Capítulo	Crédito inicial (miles de euros)	%
Capítulo I. Gastos de Personal	5.656,06	94,75
Capítulo II. Gastos Corrientes	278,84	4,67
Capítulo VI. Inversiones Reales	34,31	0,58
Total	5.969,21	100

En cuanto a la ejecución presupuestaria, el cuadro XIII distingue los créditos comprometidos y obligaciones reconocidas a lo largo del ejercicio 2024.

Cuadro XIII
Ejecución presupuestaria

Miles de euros

Capítulo	Crédito Inicial	Modificaciones	Presupuesto Final
Capítulo I. Gastos de Personal	5.656,06	545,40	6.201,46
Capítulo II. Gastos Corrientes	278,84	-90,00	188,84
Capítulo VI. Inversiones Reales	34,31	90,00	124,31
Total	5.969,21	545,40	6.514,61
Capítulo	Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas	Remanente
Capítulo I. Gastos de Personal	6.186,72	6.106,44	95,02
Capítulo II. Gastos Corrientes	171,07	169,96	18,88
Capítulo VI. Inversiones Reales	97,19	97,19	27,12
Total	6.454,98	6.373,59	141,02

IV.2. ÁREA T.I.C.

Para prestar estos servicios a ciudadanos y empresas, así como para asistir a la tramitación interna de los procesos, la DGT cuenta con un servicio de informática con creciente protagonismo en las actividades de aquella. Corresponde a dicho servicio el mantenimiento del parque informático de la Dirección General, tanto hardware (servidores, PC's, impresoras, equipos multifunción de alta producción) como software (aplicaciones ofimáticas y aplicaciones propias de la Dirección General: Registro, Documentos, Registro ST's, Dietas, Consulta Registro).

Por último, cabe señalar que la DGT se encuentra en un proceso de integración de aplicaciones en el entorno de la Agencia Tributaria que ha exigido una importante dedicación de recursos a estas tareas que continuará en los próximos años. Se sigue trabajando en las especificaciones y definición de los procesos de la nueva aplicación gestora para las consultas e informes externos aprovechando en este entorno común los servicios de notificaciones, registros, avisos y validaciones que permite la integración de sistemas.

Este proceso se encuadra en el «Proyecto BUC», en la que participan la DGT, el TEAC y la Agencia Tributaria, y cuyo objeto se centra en poner a disposición de la sociedad el resultado de la función interpretativa que se concreta en las Consultas elaboradas por la DGT, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y, en su caso, las sentencias de los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, contenidos que son tomados en consideración en el «INFORMA», gestionado por la Agencia Tributaria, como instrumento más inmediato en la relación con los ciudadanos.

Por parte de la DGT, en el año 2024 se desarrolló una actividad intensa en cuanto al análisis funcional del Proyecto y la concreción del flujograma de trabajo, atendiendo a que conllevará en la práctica al desarrollo de una parte muy significativa de la actividad de análisis, elaboración y notificación de consultas tributarias en el espacio de la Agencia Tributaria.

Adicionalmente, se abordó la tarea de identificación de las consultas más representativas y analizar la estructura más adecuada para su integración en la BUC. En este ámbito se concretó una primera prueba de aplicación de «Inteligencia Artificial» con la finalidad de estudiar la viabilidad de recuperar consultas no recientes y concretar su vinculación con la norma de aplicación. A estos efectos, se elaboraron unas instrucciones como referencia en la elaboración de las Consultas, con el objetivo de

IV. RECURSOS MATERIALES.

Área T.I.C.

lograr la homogeneidad en su concreción y facilitar la incorporación de las mismas en la estructura de la BUC.

Se completo la reinstalación de todos los servidores de la DGT a sistema operativo Windows Server 2019 con la migración completa de todos los servicios asociados y reubicación física de máquinas en los Centros de Procesamiento de Datos (CPD's).

Asimismo, se actualizaron todos los sistemas operativos y software ofimático de todos los equipos cliente.

El Área de T.I.C. se encarga, asimismo, de la resolución de incidencias informáticas en la DGT, el mantenimiento de las páginas web de la Dirección General y coordinación de estas, así como la planificación y análisis de evolución del sistema de información de la DGT.

IV.3. EDIFICIO ⁷

La DGT se encuentra ubicada, casi en su totalidad, en el Palacio del Marqués de Torrecilla, construido entre 1716 y 1731 por el arquitecto Pedro de Ribera, uno de los más sobresalientes maestros que trabajaron en Madrid en la primera mitad del siglo XVIII.



Palacio de Torrecilla junto al Mº de Hacienda, mediados Siglo XIX

Tras la guerra civil el solar quedó totalmente destruido por los bombardeos, aunque se mantuvo en pie la fachada y la robusta portada barroca, protegiendo su estructura. En esas condiciones fue adquirido por el Estado en 1944 y reconstruido por el arquitecto Miguel Durán Salgado, dando así solución, ante el continuado crecimiento de las actividades administrativas, a la necesidad de ampliar las dependencias en el Ministerio.

⁷ Las fotos históricas pertenecen al libro «Crónica gráfica del Ministerio de Hacienda», editado por el MHAC.



Fachada del edificio tras la Guerra Civil

En la reconstrucción se modificó su estructura haciéndolo simétrico, con tres ventanas a cada lado de la portada (el antiguo sólo tenía una a la izquierda) y se añadió un piso. La fachada se rehízo dentro de una tendencia clasicista acorde con el estilo arquitectónico de Francisco de Sabatini, reflejado en el edificio de la Real Casa de Aduana, sede del MHAC, cuyo enlace con este edificio se realizó mediante la prolongación del almohadillado basamento en la parte inferior y la continuación de la imposta de arranque de la gran cornisa general de la nueva obra.



El edificio en la actualidad

El edificio actualmente presenta fachadas a la calle de Alcalá 5, al Pasaje de la Caja de Ahorros y, en la parte posterior, a la estrecha calle de la Aduana.

El Centro Directivo ocupa las plantas baja, primera y cuarta, y algunos compartimentos de la planta semisótano, con una superficie aproximada de 6.550 metros cuadrados construidos.

Los metros cuadrados útiles se reducen sin embargo a 4.178 y presentan el siguiente detalle:

Despachos	1.942
Salas de Juntas	234
Almacenes	123
Aseos	192
Pasillos	1.687

Los metros útiles para la acomodación del personal se reducen a 2.555, si bien cabe introducir aún un coeficiente de minoración de dicho espacio, el 0,4 aproximadamente, constituido por el mobiliario, elementos mecánicos y auxiliares.

IV. RECURSOS MATERIALES.

Edificio

En cuanto al equipamiento, el mobiliario, aunque acorde con el edificio, resulta poco funcional. Por ello, en los últimos años se ha ido incorporando material más moderno, que, sin suponer una ruptura estética, permite un mejor aprovechamiento del espacio disponible.

Lo anterior viene determinado por las circunstancias expuestas en los párrafos anteriores, en cuanto a antigüedad, tendencia a un clasicismo arquitectónico y enlace con el edificio adjunto y el entorno del conjunto.

En el interior de sus dependencias se encuentra depositada una veintena de cuadros pintados al óleo (retratos de miembros de la Familia Real española –Alfonso XII, Alfonso XIII, Isabel II, María Cristina de Habsburgo–, temas clásicos, como un bodegón de caza), así como algunas acuarelas y grabados y elementos complementarios tradicionales, formados por relojes de distintos estilos y épocas, arañas de cristal, figuras de bronce, cornucopias y alfombras de nudo español confeccionadas por la Real Fábrica.

El acceso a la Dirección General puede realizarse directamente por el número 5 de la calle Alcalá, a través de una bella portada barroca en piedra, que, por su antigüedad, es considerada patrimonio artístico.

Al entrar, se sube a la planta noble del edificio y de la Dirección General, por una escalera de mármoles de corte clásico imperial, de arquitectura tradicional, con vitrales, con el escudo constitucional de España.

Interiormente este edificio se comunica, a través de todos sus niveles y patios, con el llamado de Carlos III, al haberse construido durante su reinado.

V. SEDE ELECTRÓNICA - SERVICIOS ELECTRÓNICOS

En la Sede electrónica de la DGT se encuentra el acceso a los servicios electrónicos ofrecidos por este Centro Directivo⁸ que son los relacionados con los siguientes procedimientos:

- Procedimiento para la presentación de consultas tributarias al amparo de los artículos 88 y 89 de la LGT.
- Régimen de entidades navieras en función del tonelaje.

Ciñéndonos a la tramitación de consultas tributarias, la entrada de las solicitudes es mayoritaria a través de medios electrónicos (GEISER) y, en muy pocas ocasiones, las solicitudes se reciben por otros medios (correo postal, presencial...).

Las notificaciones de los requerimientos y resoluciones a los ciudadanos y empresas se realizan a través de Notific@ y por ende a la Dirección electrónica habilitada única (DEHU), tanto si la salida es electrónica como postal. DEHU es un servicio de gestión de Notificaciones para toda la AGE que proporciona una plataforma para gestionar automáticamente todas las notificaciones y comunicaciones que se generan en los organismos emisores, de forma que lleguen a su destino de la manera más eficiente y económica posible.

⁸ Accesible desde el siguiente enlace
<https://sede.hacienda.gob.es/es-es/sedes/dgt/paginas/tributos>

VI. BASES DE DATOS

Es importante señalar que la DGT mantiene en la web del MHAC una base de datos de consultas tributarias plenamente accesible al público⁹, operativa desde 1997.

Las búsquedas en la citada Base de Datos se pueden hacer por varios campos y también por texto libre. Se ha introducido en dicha Base como criterio de búsqueda los denominados «Criterios de Interés» al objeto de destacar en la aplicación tales criterios, el cual podrá ser utilizado a partir de enero de 2022.

En fecha de 31 de diciembre de 2024, la Base de Datos de Consultas contiene 65.534 documentos correspondientes a Consultas Vinculantes y 19.677 correspondientes a Consultas no Vinculantes.

⁹ Ver el enlace en la nota a pie del apartado II.2.1. Consultas tributarias.